

TARTU ÜLIKOOL
Majandusteaduskond

Maria Rõženkova

TULUMAKSUDE FISKAALNE ROLL EUROOPA LIIDU RIIKIDES

Bakalaureusetöö

Juhendaja: dots. Viktor Trasberg

Tartu 2015

Soovitan suunata kaitsmisele

(juhendaja allkiri)

Kaitsmisele lubatud “ “..... 2015. a

Majandusteooria õppetooli juhataja professor Raul Eamets

.....

(õppetooli juhataja allkiri)

Olen koostanud töö iseseisvalt. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjandusallikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

.....

(töö autori allkiri)

SISUKORD

Sissejuhatus	4
1. Tulumaksustamise teoreetilised alused, majanduslikud mõjud ja seos majanduse arenguga	7
1.1. Tulumaksustamise teoreetilised alused	7
1.2. Tulude maksustamise majanduslikud mõjud	11
1.2.1. Tulumaksu mõju tööjõu pakkumisele ja nõudlusele.....	11
1.2.2. Tulumaksu mõju säästmisele ja investeringutele.....	16
1.2.3. Tulumaksu mõju majanduskasvule ja töötusele	18
1.3. Tulumaksu fiskaalse rolli seos riigi arengutasemega	20
2. Tulumaksustamise, selle muutuste ja seose majanduse arengutasemega analüüs	27
2.1. Analüüsi meetodika ja andmed	27
2.2. Tulumaksustamise analüüsi tulemused	29
2.3. Tulumaksustamise analüüsi tulemuste arutelu	39
Kokkuvõte	43
Viidatud allikad	46
Lisad	51
Lisa 1. Maksukoormus Euroopa Liidu riikides 2003-2012, % SKP-s	51
Lisa 2. Füüsilise isiku tulumaksu piirmäärad EL riikides 2004-2013, %	52
Lisa 3. Füüsilise isiku tulumaksukoormus EL riikides 2003-2012, % SKP-st	53
Lisa 4. Füüsilise isiku osakaal maksutuludest EL riikides 2003-2012, %	54
Lisa 5. SKP elaniku kohta EL riikides 2003-2012, eurodes	55
Summary	56

SISSEJUHATUS

Maksud on Euroopa Liidu riikides peamiseks riigieelarve ja kohalike eelarvete tuluallikaks. Maksustada on võimalik erinevaid allikaid: sissetulekut, tarbimist ja vara. Sissetuleku maksustamise puhul saab rääkida tööjõu ja kapitalitulu maksustamisest. Tööjõutulust saadavat sissetulekut maksustatakse füüsilise isiku tulumaksuga ja kapitalitulust saadavat sissetulekut juriidilise isiku ehk ettevõtte tulumaksuga.

Riikidevahelised erinevused tulude maksustamises on muutunud oluliseks seoses tänapäevase kõrge kapitali ja tööjõu mobiilsusega. Seetõttu mõjutavad need maksud kapitali- ja tööjõuvoogusid riikide vahel. Kõige iseloomulikumalt avalduvad sellised mõjud EL siseselt, kus piirangud kapitali ja tööjõu liikumisele praktiliselt puuduvad.

Madalaid tulumaksumäärasid on nähtud võimalusteks muuta riiki tööjõu ja kapitali suhtes atraktiivsemaks ja seeläbi arendada riigi majandust. Samas tähendavad madalad tulumaksumäärad ka seda, et suhteliselt rohkem tuleb koguda maksutuluseid teiste maksude kaudu, näiteks võivad madalamad tulumaksumäärad tähendada, kõrgemaid tarbimismaksusid. Samuti võivad madalamad tulumaksumäärad tähendada seda, et maksukoormus on väiksem ja seetõttu on avalikul sektoril vähem raha erinevate teenuste ja toetuste pakkumiseks.

Riikidevahelist konkurentsi tööjõu ja kapitali pärast saab pidada üheks põhjuseks, miks EL riikides on tulumaksumäärasid alandatud. Riikide lõikes on aga tulumaksumäärade osas ja kapitali- ja tööjõutulude maksustamises palju erinevusi. Need erinevused võivad olla seotud riikide majanduse arengutasemega, millest sõltub vajadus kapitali ja tööjõu suhtes. Võimalik, et olukorda on mõjutanud ka 2007.a. alanud finants- ja majanduskriis.

Sellega seoses on aktuaalne uurimisküsimus, millised on olnud muutused EL riikide tulumaksu osakaalus ning tulumaksustamises. Samuti on oluliseks küsimuseks, kuidas on seotud tulumaksu osakaal ja selle muutused riikide majanduse arengutasemega väljendatuna SKP-s elaniku kohta. Käesolevas töös uuritakse üksnes füüsilise isik tulumaksu.

Käesoleva bakalaureusetöö eesmärk on välja tuua füüsilise isiku tulumaksu fiskaalne roll Euroopa Liidu liikmesriikides viimasel kümnendil. Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised ülesanded:

- tuua välja tulumaksu kehtestamise teoreetilised alused;
- tuua välja tulumaksu omadused ja majanduslikud mõjud;
- anda ülevaade tulumaksu osakaalu muutusest Euroopa Liidu liikmesriikides;
- analüüsida tulumaksude osakaalu ja SKP taseme vahelisi seoseid.

Käesoleva bakalaureusetöö teoreetilises osas selgitakse tulumaksu teoreetilisi aluseid sh tulumaksu olemust ja tulu mõistet, proportsionaalse ja astmelise tulumaksu erinevusi, tulumaksu fiskaalset ja regulatiivset funktsiooni, ettevõtete ja eraisiku tulumaksu erinevusi. Järgmisena tuuakse välja tulumaksu peamised majanduslikud mõjud, näiteks majanduskasvule, tööjõu nõudlusele ja pakkumisele, töötusele, investeringutele, sissetulekute ebavõrdsusele. Nende mõjude puhul selgitakse esimesena teoreetilisi mehhanisme nende mõjude kohta ja pärast seda antakse ülevaade vastavate empiiriliste uuringute tulemustest. Teoreetilise osa viimases osas selgitakse, kuidas tulumaksustamine on seotud riikide majanduse arengutasemega. Tuuakse välja nii teoreetiliselt kui empiiriliselt peamised põhjused, miks kõrgema või madalama SKP elaniku kohta tasemega riigid peaksid sissetulekuid kõrgemalt või madalamalt maksustama.

Bakalaureusetöö empiirilises osas kirjeldatakse esimesena uuringus kasutatavaid andmeid ja uurimismetoodikat. Seejärel viiakse läbi empiiriline analüüs, milles võrreldakse EL liikmesriikide üldist maksukoormust, tulumaksu piirmäärasid, tulumaksukoormust ja füüsilise isiku tulumaksu osakaalu. Eraldi analüüsitakse EL uusi ja vanu liikmesriike. Selleks, et hinnata tulumaksu fiskaalse funktsiooni ja riigi arengutaseme vahelist seost, viiakse läbi korrelatsioonanalüüs.

Uurimistöös kasutatakse Eurostati andebaasis olevaid andmeid EL liikmesriikide üldise maksukoormuste, tulumaksu piirmäärade, tulumaksukoormuse ja füüsilise isiku tulumaksu osakaalu kohta. Analüüsitavaks perioodiks on 2003-2012. Esmalt esitatakse näitajad graafikute ja tabelite vormis. Seejärel kasutatakse t-testi uute ja vanade liikmesriikide võrdlemiseks. Viimasena viiakse läbi korrelatsioonanalüüs, millega hinnatakse näitajatevahelisi seoseid.

Märksõnad: tulumaks, maksukoormus, maksustamine, majandusareng.

1. TULUMAKSUSTAMISE TEOREETILISED ALUSED, MAJANDUSLIKUD MÕJUD JA SEOS MAJANDUSE ARENGUGA

1.1. Tulumaksustamise teoreetilised alused

Töö esimeses alapeatükis defineeritakse olulisemad tulumaksuga seotud mõisted. Samuti selgitakse tulumaksu olemust, mida loetakse tuluks, proportsionaalse ja astmelise tulumaksu erinevusi. Lisaks tuuakse välja tulumaksu fiskaalne roll.

Maks on seadusega või seaduse alusel valla- või linnavolikogu määrusega riigi või kohaliku omavalitsuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks või selleks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud ühekordse või perioodiline rahaline kohustus, mis kuulub täitmisele seaduses või määrukses ettenähtud korras, suuruses ja tähtaegadel ning millel puudub otsene vastutasu maksumaksja jaoks. (Maksukorralduse seadus §2) Seega on maksude puhul tegemist maksumaksja jaoks kohustuslike maksetega, mida tuleb tasuda finantseerimaks riigi või kohalike omavalitsuse eelarveid.

Ajaloolises plaanis on tulumaksu puhul tegemist küllaltki uue maksuga, sest varasematel aegadel on maksustatud rohkem inimeste vara või tarbimist. Esimest korda rakendati tulumaksu Suurbritannias 1799.a. seoses Napoleoni sõdadega kasvanud sõjaliste kuludega, kuid 1816.a. see tühistati. Püsivalt kehtestati tulumaks Suurbritannias ja Rootsis 19.sajandi keskel ja hiljem levis see teistesse riikidesse. Tänapäevaks on tulumaks kujunenud arenenud riikides üheks olulisemaks maksuks. (Tammert 2006: 9-10)

Tulumaksu puhul on maksustamise objektiks tulu ning maksusubjektiks on tulu saanud isik. Tulu kui maksuobjekti määratlemise juures on aegade jooksul valitsenud erinevaid seisukohti. Tulumaksustamise alguses lähtuti laia tulu mõistest. Selle kohaselt võeti tulude määramise aluseks isiku potentsiaalne tarbimisvõimaluste suurenemine. Laia tulu

põhimõtte kohaselt ei ole oluline, kas tulu on realiseeritud. Seega kuulub tulla alla kapitali või muu vara väärtuse suurenemine. See teeb maksutulu arvestamise keeruliseks ja võib põhjustada maksumaksjale likviidsusprobleeme. Hiljem on hakanud laia tulu põhimõtte asenduma kitsa tulu põhimõttega. Selle kohaselt lubatakse maksustatavast tulust teha mitmesuguseid mahaarvamisi. Ettevõtete puhul on nendest tulude teenimisega seotud kulud, mis sisuliselt tähendab, et maksustatakse ettevõtluse tulemit mitte tulu. Füüsiliste isikute puhul on võimalused teha maksustavast tulust maha arvamisi enamasti piiratud. (Tammert 2006: 17-18)

Maksude hulgas eristatakse otseseid ja kaudseid maksusid. Otsesed maksud on otseselt seotud maksumaksjaga ja nende puhul ei kandu maksukoormus maksumaksjalt teistele subjektidele üle. Füüsilise isiku ja ettevõtte tulumaks kuuluvad mõlemad otseste maksude hulka. Kaudsed maksud on aga seotud otseselt mitte maksumaksjate vaid kindlate tegevustega. Tüüpiliseks näiteks kaudsete maksude kohta on tarbimis- ja müügitulud. Nende maksude puhul toimub maksukoormuse ülekandmine. Näiteks on nende puhul maksukohuslasteks ettevõtted, kes aga lülitavad maksusumma oma toodangu hinda ja nii lükkavad nad maksukoormuse edasi toodete tarbijatele. (Baumol, Blinder 2008: 379)

Maksusid saab liigitada ka progressiivseteks, proportsionaalseteks ja regressiivseteks. Liigituse aluseks on maksusumma ja maksumaksja tulu suhte seos maksumaksja tuludega. Maksusid, mille puhul maksumaksja tulude kasvades kasvab maksusumma tulust kiiremini nimetatakse progressiivseteks. Proportsionaalsete maksude puhul kasvavad need võrdsel määral ning regressiivsete maksude puhul kasvab maksusumma võrreldes maksumaksja tuludega vähem. (Baumol, Blinder 2008: 379) Füüsilise isiku tulumaks võib olla nii proportsionaalne kui progressiivne. Üksikisiku tulumaksu puhul kasutatakse enamasti proportsionaalsete maksustamist. Proportsionaalset tulumaksu puhul on maksu piirmäär ehk maksumäär, mida peab maksumaksja oma viimaselt tuluühikult maksuma sissetulekutasemest sõltumatu. Progressiivse tulumaksu puhul on maksu piirmäär sissetuleku kasvades suurenev. Progressiivset tulumaksu rakendatakse praktikas astmelise tulumaksu vormis, mis tähendab, et on määratud sissetulekute astmed (vahemikud), mille puhul kehtivad erinevad maksu piirmäärad. (Arnold 2010: 248) Väga paljude riigid rakendavad progressiivset füüsilise isiku tulumaksu, sest

sellega soovitatakse vähendada sissetulekute ebavõrdsust. Proportsionaalse tulumaksu eeliseks on selle administreerimise lihtsus ning suurema sissetuleku tasemega (ehk andekamate ja võimekamate) inimeste suhteliselt madalam maksustamine (võrreldes riikidega, mis kasutavad progressiivset tulumaksu). (Rittenberg 2009: 386)

Maksustamise juures eristatakse fiskaalset ja regulatiivset eesmärki. Maksustamise fiskaalne funktsioon seisneb selles, et maksud suunavad ressursse erasektorist avalikku sektorisse. Tänu maksustamisele saab avalik sektor tulusid, millest on võimalik finantseerida avalike hüviste pakkumist. (Agnew 2011: 2584) Tulumaksul esineb alati fiskaalne funktsioon, sest tulumaksu kaudu kogutakse tulusid riigi- või kohaliku omavalitsuse eelarvesse. (Wołowiec et al 2014: 52)

Maksustamise regulatiivse eesmärgi juures saab välja tuua kolm alaeesmärki: ressursside ümberpaigutamine, tulude ümberjagamine ja majanduse stabiliseerimine. Kuna maksud mõjutavad inimeste ja ettevõtte käitumist, siis tänu maksudele muutub ressursside paigutus erinevate majandustegevuste vahel. Ressursside ümberpaigutamise juures võib näiteks tuua keskkonnamaksud, mille eesmärgiks on vähendada keskkonda saastavat majandustegevust või alkoholi- ja tubakatoodete maksustamine eesmärgiga piirata nende tarbimist. Maksude tulusid ümberjagav funktsioon väljendub selles, et kui suurema sissetulekuga maksumaksjatel on maksumäärad kõrgemad, siis nad maksavad maksusid suhteliselt rohkem kui madalama sissetulekuga maksumaksjad. Seeläbi vähendavad maksud rohkem suurema sissetulekuga maksumaksjate sissetulekud ning vähendavad seeläbi tulude ebavõrdsust ühiskonnas. Maksude majandust stabiliseeriv funktsioon väljendub sellest, et kiire majanduskasvu korral maksudena kogutavad summad kasvavad, mis mõjub majanduskasvu pidurdavalt. Majanduslanguse korral maksudena kogutavad summad kahanevad, mis soodustab majanduskasvu. (Agnew 2011: 2584)

Tulumaksu juures esinevad kõik kolm regulatiivset eesmärki. Tulumaksu ressursse ümberpaigutav mõju sõltub maksumääradest ja maksustavast tulust lubatavatest mahaarvamisest. Riigil on võimalik mõjutada ressursside paigutust mitmesuguste tulumaksusoodustuste kaudu. (Wołowiec et al 2014: 52) Näiteks eluasemelaenu intresside maksuvabastuse kaudu soodustatakse laenu võtmist eluaseme soetamiseks,

koolituskulude maksustatavast tulust mahaarvestamise kaudu soodustatakse haridust ja enesetäiendust.

Tulumaksustamise ümberjaotav funktsioon sõltub maksumäärade suurusest ja progresseeruvusest. Mida kõrgemad on tulumaksu määrad ja mida suurem on maksumäärade progresseeruvus, seda rohkem erinevad suurema ja väiksema sissetulekuga maksumaksja poolt tasutavad maksusummad. (Wołowiec et al 2014: 52)

Tulumaksul on ka majandustabiliseeriv funktsioon. Tulumaks toimib automaatse stabilisaatorina, sest vähendab majanduskasvu korral elanike maksujärgset tulu ja seeläbi vähendab tarbimisvõimalusi. Tulumaksu toime automaatse stabilisaatorina on tugevam suurema progresseeruvusega tulumaksusüsteemi rakendamisel. (Baunsgaard, Symansky 2009: 9)

Tulumaksu korraldus on riikide lõikes erinev. Ka Euroopa Liidus, kus kaudsete maksude (aktsiisimaksud ja käibemaks) kogumise alused on harmoniseeritud, on tulumaksu osas jäetud liikmesriikidele vabad käed. Seetõttu erinevad maksumäärad, maksustatava tulu leidmise põhimõtted, maksustatavast tulust lubatavad mahaarvamised ja muud tulude maksustamisega seotud regulatsioonid riigiti küllaltki palju. (Trasberg 2011: 206) Eesti tulumaksuseaduse §1 maksustatakse tulumaksuga maksumaksja tulu, millest on tehtud seadusega lubatud mahaarvamised.

Tulumaksu puhul eristatakse füüsilise isiku ja juriidilise isiku ehk ettevõtte tulumaksu. Füüsilise isiku tulumaksu puhul on peamiselt tegemist tööjõu maksustamisega, sest füüsilised isikute tuludest suurima osa moodustavad töötamise eest saadavad tulud. (Special ... 2001: 27) See muidugi ei tähenda, et füüsilise isiku tulumaksuga ei maksustaks muid tulusid. Näiteks Eesti tulumaksuseaduse § 12 järgi loetakse tulumaksuga maksustatava füüsilise isiku tulu hulka:

- palgatulu;
- ettevõtlustulu;
- kasu vara võõrandamisest;
- renditulu ja litsentsitasud;
- intressid;
- dividendid;

- pensionid, stipendiumid, toetused, preemiad ja hasartmänguvõidud;
- kindlustushüvitised ja väljamaksed pensionifondist;
- madala maksumääraga territooriumil asuva juriidilise isiku tulu.

Lisaks tulumaksule maksustatakse füüsiliste isikute tulusid veel teiste maksudega. OECD riikides on nendest kõige olulisemad sotsiaalkindlustusmaksud. Tulumaks ja sotsiaalkindlustusmaksed moodustavad OECD riikides umbes poole kogu maksukoormusest. (Special... 2001: 27)

Ettevõtte tulumaksu peetakse kapitalimaksuks. Seda selle pärast, et ettevõtted maksavad tulumaksu ettevõtlus tulult, mida teenitakse ettevõtlusesse investeeritud kapitalilt. (Staeher 2005: 15) Ettevõtete maksustamine ei piirdu üksnes ettevõtte tulumaksuga, sest ettevõtted peavad tasuma veel teisigi makse. Nende hulka kuuluvad veel sotsiaalkindlustusmaksed, mida ettevõtted peavad tasuma töötajatele makstavatelt tasudelt ja mitmesugused kaudsed maksud (käibemaks, aktsiisimaksud (Sarapuu 2012: 5) Käesolevas töös ettevõtte tulumaksu põhjalikumalt ei käsitleta.

Eelneva kokkuvõtteks võib öelda, et tulumaksu puhul on tegemist otsese maksuga, mis vähendab elanike tarbimisvõimalusi. Sealjuures on maksuobjektiks tulu ja maksusubjektiks tulu saanud isik. Tulumaks võib olla nii proportsionaalne kui progressiivne. Tulumaksu rakendamisel on fiskaalne ja regulatiivne funktsioon.

1.2. Tulude maksustamise majanduslikud mõjud

Käesolevas alapeatükis antakse ülevaade tulumaksu majanduslikest mõjudest. Sealjuures vaadeldakse eraldi selle mõjusid tööjõu pakkumisele ja nõudlusele, investeringutele ja säästmisele, majanduskasvule ja töötusele. Nende mõjude puhul selgitakse esimesena teoreetilisi mehhanisme nende mõjude kohta ja pärast seda antakse ülevaade vastavate empiiriliste uuringute tulemustest. Kõikide mõjude puhul tuuakse välja erinevused füüsilise isiku ja ettevõtte tulumaksu puhul.

1.2.1. Tulumaksu mõju tööjõu pakkumisele ja nõudlusele

Tulumaksustamise puhul on tegemist nii tööjõu maksustamisega. Tööjõu maksustamine mõjutab tööturгу, sest see mõjutab tööjõu kasutamise kulu ettevõtete jaoks ja tööjõust

saadavat tulu töötaja jaoks. Seega avaldub tulumaksu mõju tööturule korraga läbi tööjõu nõudluse ja pakkumise.

Füüsilise isiku tulumaksu tööjõu pakkumisele saab vaadelda tööjõu pakkumise teoreetilises raamistikus, kus tööjõu pakkumine väljendab erinevate palgatasemete juurest pakutavat tööjõukogust (töötundide arvu). Nimetatud seos kujuneb kasulikkusfunktsioonist, kus töötaja kasulikkust mõjutavad positiivselt nii tarbimine kui vaba aeg. Suurema tarbimise jaoks peab rohkem töötama, järelikult vaba aega vähem, mis tähendab, et töötaja leiab oma eelistustele vastava tarbimise ja vaba aja kombinatsiooni. Optimaalne lahend sõltub palgatasemest ning tööjõu pakkumine väljendab seost erinevate palgatasemete juures optimaalsete töötundide arvu, mis omakorda määrab ära vaba aja tundide arvu, ja palgataseme vahel. (Salanie 2011: 18)

Kui töötamise eest saadavat tulu maksustatakse tulumaksuga, siis tähendab see seda, et töötaja jaoks sisuliselt palgatase langeb. Sama töötundide arvu puhul on võimalik tal vähem tarbida. Samasuguse efekti annab ka tulumaksu määra tõstmine, mis samuti vähendab ühe töötunni eest saadavat tasu. (Salanie 2011: 18) Analoogiliselt tulumaksumäära alandamine suurendab ühe töötunni eest saadavat tasu.

Üksikisiku tasandil ei ole võimalik üheselt väita, kuidas tulumaksu määra tõstmine või langetamine pakutavat tööjõukogust vähendavad. See mõju sõltub inimeste eelistustest tarbimise ja vaba aja suhtes. (Hyman 2010: 538) Neid väljendavad tööjõu pakkumise asendus- ja sissetulekuefekt. Tööjõu pakkumise asendusefekt on seotud muutustega töötamise ja vaba aja kasulikkuses. Mida kõrgema määraga töötamisest saadava tulu maksustatakse, seda vähem on võimalik töötamisele kulutatud ajast kasu saada. Vaba ajast saadavat kasulikkust tulumaks seevastu ei mõjuta. Seetõttu muutub vaba aeg tulumaksu mõjul töötaja jaoks soodsamaks. Tänu tööjõu maksustamisele peab töötaja loobuma suuremast kogusest vabast ajast, et saavutada endine tarbimise tase. Sellest tulenevalt asendusefekt vähendab töötaja soovi töötada ning seega tänu sellele tulumaksu määra tõstmine vähendab tööjõu pakkumist. (Rogerson 2010: 17) Tööjõu pakkumise sissetulekuefekt väljendab seisukohta, et töötajad soovivad säilitada oma tarbimise taset ja seetõttu eelistavad nad palgamäära langedes rohkem töötada. Kui tulumaksumäära tõstetakse, siis peavad nad sama maksujärgse tulu teenimiseks töötama

suurema arvu tunde. Seega tööjõu pakkumise sissetuleku efekti kohaselt tulumaksumäära tõstmine suurendab tööjõu pakkumist. (Hyman 2010: 538)

Tööjõu pakkumise asendus- ja sissetulekuefekt on vastassuunalised ja seetõttu sõltub, kuidas tulumaksumäära muutused tööjõu pakkumist mõjutavad mõlema efekti suurusest. See omakorda põhineb inimeste isiklikel eelistustel, mistõttu on tulumaksumäära muutuste mõjud iga töötaja puhul erinevad. Tööjõu pakkumise asendus- ja sissetulekuefekti suurus on seotud palgatasemega. Madala palgataseme puhul on sissetulekuefekt enamasti asendusefektist suurem, sest kui töötajal on vähe raha tarbimiseks, siis eelistab ta pigem rohkem töötada (ka palga langedes) ja ta väärtustab vaba aega rohkem. Kui palgatase on kõrge, siis töötaja hakkab rohkem vaba aega väärtustama ja seetõttu on asendusefekt sissetulekefektist kõrgem. (Rogerson 2010: 17) Seega teoreetilisest vaatenurgast lähtudes peaks tulumaksumäära tõstmine suurendama tööjõu pakkumist madalapalgalistel ja vähendama kõrgepalgalistel.

Pakutava tööjõukoguse muutust palgamäära muutusele väljendab tööjõu pakkumise elastsus. See näitab, mitme protsendi võrra muutub tööjõu pakutav kogus, kui palgamäär muutub ühe protsendi võrra. (Taylor 2009: 372) Siit järeldub, et tööjõu pakkumise elastsuse kõrgema väärtuse korral on tööjõu pakutav kogus palga määra muutuste suhtes tundlikum. Samuti on tööjõu pakkumise elastsuse kõrgema väärtuse korral tööjõu pakutav kogus tulumaksumäära muutuse suhtes tundlikum.

Individuaalse tööjõu pakkumise ja selle elastsuse kohta tehtud empiiriliste uuringute tulemused on näidanud, et tööjõu pakkumise elastsus on seotud töötaja soo ja vanusega. 25-55 aastaste meeste puhul on leitud, et tööjõu pakkumise elastsus on ligilähedaselt võrdne nulliga. Sellisel juhul on tööjõu pakkumise asendus- ja sissetulekuefekt võrdse ulatusega ning elimineerivad üksteise mõju, mistõttu pakutav tööjõukogus palga määra muutudes jääb samaks. (Hyman 2010: 543) Naiste ning nooremate ja vanemate meeste puhul on tööjõu pakkumise elastsuse enamasti positiivne. Nende gruppide puhul on tööjõu pakkumise sissetulekuefekt suurem kui asendusefekt ja seetõttu palgamäära langedes töötakse vähem. Sellist tulemust põhjustatakse nendesse gruppidesse kuuluvate inimeste alternatiivsete sissetulekuallikatega. Näiteks paljud naised elavad abikaasa sissetulekust, noored võivad saada toetusi vanematel või ülikoolis õppides stipendiumi, vanemaealised saavad pensionit. (Keane, Rogerson 2012: 475) Selle põhjal

võib eeldada, et tulumaksumäära muutused mõjutavad rohkem naiste, ning vanade ja noorte meeste tööjõu pakkumist.

Hyman (2010: 547) väitel kinnitavadki paljude tulumaksu määra muutuste kohta tehtud empiiriliste uuringute tulemused eelnevalt mainitud eeldust. Ta toob välja, et tulumaksumäära mõju tööjõu pakkumisele on tagasihoidlik perekonna peamistel sissetuleku tagajatel, kelleks on tavaliselt mehed. Kui töötaja ei ole perekonna peamiseks sissetuleku tagajaks, siis on tulumaksu mõju tööjõu pakkumisele oluliselt suurem.

Tööjõu pakkumise elastsust mõjutavad ka töötajate võimalused tööaega muuta. Mitmete töökohtade puhul on võimalik töötada vaid tööandaja poolt etteantud arv tunde. Seetõttu peab sageli selleks, et töötaja saaks oma töötundide arvu muuta, oma töökohta vahetama (või otsima juurde teise töökoha), mis aga on töötaja jaoks tülikas ja riskantne. (Chetty et al 2011: 749) Seetõttu ei pruugi töötaja oma tööaega tulumaksumäära muutustele kohandada.

Tulumaksu mõjuks tööjõu pakkumisele ei pruugi olla mitte ainult töötundide arvu muutus, vaid üldse tööturule sisenemine või väljumine. Kui tulumaksumäär kasvab, siis võib töötaja üldse loobuda töötamast või vastupidiselt tulumaksumäära langedes, võib varem tööturul mitteaktiivne olnud töötaja hakata oma tööjõudu pakkuma. Selliseid nähtuseid esineb rohkem nooremate töötajate puhul, kes ei ole veel tööturuga püsivalt seotud (õpilased ja üliõpilased) ning vanemaealistel töötajatel, kelle puhul tulumaksumäära muutused võivad mõjutada pensionile jäämist. (Taxation.... 2011: 46-47)

Nagu eelpool sai mainitud, on tulumaksumäära muutuste mõjud tööjõu pakkumisele iga töötaja puhul erinevad. Poliitikakujundajate vaatenurgast ei ole aga nii oluline, kuidas mõjutab tulumaksumäära muutumine iga üksiku töötaja käitumist, vaid küsimuseks on eelkõige kuidas tööjõu pakkumine muutub tervikuna. Tööjõu pakkumist tervikuna iseloomustab makrotasandi tööjõu pakkumine. Uuringute tulemused on näidanud, et tulumaksureformide mõju tööjõu pakkumisele on küllaltki tagasihoidlik. Näiteks OECD riikides aastatel 1990-2008 läbiiviidud 33 riigi 1331 tulumaksumuudatuse kohta tehtud analüüsi tulemused näitasid, et tulumaksu määra muutmine ei avalda enamasti olulist

mõju tööjõu pakkumisele tervikuna. Kui selline mõju esineb, siis on see väike ja ei oma suurt majanduslikku tähtsust. Siiski võib tulumaksumäärade langetamist OECD riikides seostada naiste tööpakkumise kasvuga, mis väljendub nii selles, et rohkem naisi on sisenenud tööturule ja naiste töötundide arv on kasvanud. Kuigi mitmed tulumaksumuudatused on olnud suunatud noorte töötule kiiremaks integreerimiseks, siis ei ole selliseid eesmärke enamasti saavutatud. (The role 2011: 81-82)

Alesina et al (2006) on uurinud tulumaksu määra rolli makrotasandi tööjõu pakkumise erinevuste mõjutegurina 18 OECD riigis. Nad toovad välja seose marginaalse tulumaksumäära ja keskmise töönädala pikkuse vahel. Selgus, et riikides, kus on marginaalne tulumaksumäär kõrgem, on keskmine nädalane töötundide arv kõrgem. Seega võib pidada kõrgemaid marginaalseid tulumaksumäärasid üheks põhjuseks, miks USA elanikud töötavad pikema tööajaga kui eurooplased, kuigi põhjuseid on teisigi, näiteks ametiühingute erinev mõjuvõim. Samuti tuleneb erinevus töötundide arvus suurel määral erinevustest naiste tööpakkumisest (Alesina et al 2006: 35-37)

Tulumaksustamine mõjutab tööturгу ka pikemas perspektiivis, avaldades mõju inimeste elukutsevalikutele ja hariduse omandamisele. Hariduse omandamise ja elukutsevalikute puhul on üheks mõjuteguriks ootava tulevane sissetulek, mida aga mõjutavad tulumaksumäärad. Sissetuleku kõrgem maksustamine ja eriti progressiivne tulumaks võivad vähendada motivatsiooni rohkem haridust omandada, kuna kõrgema palgaga töökohtadel töötamisest on sellisel juhul inimesel vähem kasu. (The role ... 2011: 238) Tulumaksumäär võib mõjutada hariduse kõrval veel töökogemuse omandamist. Kui noored tänu kõrgemale tulumaksumäärale lükkavad edasi tööturule sisenemist, siis nad omandavad vähem töökogemust. Töökogemus ja haridus moodustavad kokku inimkapitali. (Keane 2011: 961) Kui kõrgete tulumaksude tõttu inimesed töötavad ja õpivad vähem, siis on majanduse inimkapitali tase madalam, mis võib takistada majanduse arengut.

Tööjõu nõudlust võib käsitleda kui ettevõtete optimaalset valikut kasutatava tööjõukoguse suhtes. Ettevõtted vajavad tööjõudu toodangu valmistamiseks, tööjõud on üks tootmisteguritest. Tööjõu nõudlus sõltub omakorda sellest, kui palju ettevõtte soovivad toota, mis sõltub nõudlusest nende toodangu suhtes. Selle pärast nimetatakse tööjõu nõudlust tuletatud nõudluseks. Ettevõtte optimaalset valikut rakendatava

tööjõukoguse suhtes mõjutab tööjõu hind ehk palk. Mida kõrgem on palgatase, seda vähem on ettevõttel otstarbekas tööjõudu rakendada. Tööjõu nõudlus ongi seos palgataseme ja kasutatava tööjõukoguse vahel. (McEachern 2012: 265)

Barro (2007: 329) käsitlese järgi ei mõjuta füüsilise isiku tulumaks tööjõu nõudlust. Selle maksu tasujad on töötajad ning see ei suurenda ettevõtte kulusid tööjõu palkamisel. Seetõttu ei muutu ettevõtte optimaalne kasutatav töökogus etteantud palgataseme juures. Tööjõu nõudlust mõjutavad palgafondi pealt võetavad maksud (näiteks Eestis sotsiaalmaks) (Salanie 2011: 44), kuid nende puhul ei ole tegemist tulumaksuna ja nimetatud mõjusid põhjalikumalt käesolevas töös ei käsitleta.

Füüsilise isiku tulumaks avaldab tööjõu nõudlusele mõju siis, kui osa selle maksukoormustest kandub üle tööandjale. Mõnede empiiriliste uuringute tulemused on näidanud, et tulumaksu määra kasv suurendab ettevõtete palgakulusid. Selleks, et töötajale jääks pärast maksutõusu sama summa kätte, hakkavad ettevõtted maksuma rohkem töötasu. Sellise nähtuse olemasolu on seotud palgakokkulepete tüübiga, näiteks kui on kokkulepitud netopalgas. (Lora, Fajardo 2012: 4) Kui tulumaksu tõttu suurenevad ettevõtete tööjõukulud, siis vähendab see tööjõu nõudlust. Ettevõtetel on samade kulude juures võimalik kasutada vähem tööjõudu, mis tähendab ka väiksemat toodangu mahtu ja väiksemaid kasumeid ettevõttele. Kui tööjõud kui tootmistegur kallineb, siis võib see soodustada tööjõu asendamist kapitaliga, mis samuti vähendab tööjõu nõudlust. (Salanie 2011: 45)

Eelneva põhjal saab järeldada, et tulumaks mõjutab rohkem tööjõu pakkumist kui nõudlust. Tööjõu pakkumise puhul ei ole mõjud töötajate puhul ühtlased vaid sõltuvad töötaja vanusest, soost ja alternatiivsetest tuluallikatest.

1.2.2. Tulumaksu mõju säästmisele ja investeringutele

Tulumaksumäärad võivad mõjutada säästmist. Majandusteooria kohaselt käsitletakse säästjatena majapidamisi (eraisikuid). Eraisikute säästusid maksustatakse tavaliselt füüsilise isiku tulumaksuga, mistõttu võiks arvata, et säästude puhul on oluline eelkõige füüsilise isiku tulumaksu määr. Ettevõtte tulumaks võib mõjutada eraisikute säästusid seeläbi, et ettevõtte poolt makstavatest maksudes sõltub eraisikute poolt teenitav intressimäär.

Majandusteooria ei anna ühest vastust selle kohta, kas tulumaks võiks säästmist suurendada või vähendada. Majandusteooria käsitleb tarbimist kui valikute langetamist tänase ja tulevase tarbimise vahel. (Gravelle, Marples 2014: 6) Kui inimene säästab rohkem, siis vähendab ta sellega praegust tarbimist, kuid teenib intressitulu ja läbi selle saab ta tulevikus rohkem tarbida. Valik tulevase ja praeguse tarbimise vahel sõltub eelistustest ja seda on võimaik kirjeldada sellekohase kasulikkusfunktsiooniga. Kui säästmiselt teenitavat intressitulu maksustatakse, siis vähendab see võimalikku tarbimist tulevikus. Sisuliselt saab tulumaksu käsitleda kui intressimäära vähenemist. Sellega seoses saab eristada asendus- ja sissetulekuefekti. Asendusefekti kohaselt asendavad inimesed tulevast tarbimist praegusega, sest tulevane tarbimine muutub võrreldes praegusega kallimaks. Seega säästudel teenitavate tulude maksustamise puhul asendusefekt vähendab säästmist. Sissetulekuefekti kohaselt soovivad inimesed saavutada kindlat intressitulu taset ning kui intressimäär langeb (tänu intressitulu maksustamisele), siis nad suurendavad säästmist. Seega toimib sissetulekuefekt asendusefektile vastupidises suunas. Tulumaksumäära muutmise mõju säästmisele sõltub seega sellest, kas asendus- või sissetulekuefekt on suurem. (Hyman 2010: 550)

Ka empiiriliste tulemsute puhul ei ole jõutud üksmeelele, kas tulumaks võib mõjutada säästmist. Robson (1995: 55) on mitmete varasemate OECD riikides tehtud uuringute tulemuste põhjal järeldanud, et ei ole saadud selget kinnitust, et tulumaksumäära alandamisega oleks võimalik säästmist riigi tasandil tervikuna suurendada. Mitmed uuringud küll näitavad negatiivse seos olemasolu füüsilise isiku tulumaksumäära ja säästumäära vahel, kuid leidub piisavalt palju uuringuid, kus on jõutud vastupidiste tulemusteni. See ei ole aga seganud poliitikutel põhjendamatult tulumaksumäära alandamist vajadusega suurendada säästmist.

Tulumaksu määra ja säästmise vahelisi mõjusid on erinevate riikide ristandmetel keeruline hinnata, sest riikide tulumaksusüsteemides on rohkesti erandeid, mille eesmärgiks on soodustada säästmist. Seetõttu on viimasel ajal uuritud tulumaksu ja säästmise vahelist seost peamiselt üksikute maksureformide näitel. (Randjelovic 2013: 3) Gale ja Samwick (2014: 3) toovad välja, et USAs säästumäära trendid üldiselt järgivad trende tulumaksumäärades, kuid on keeruline välja tuua nende vahelist põhjuslikku seost. USAs 2000ndatel aastatel toimunud tulumaksumuudatuste mõjude

analüüsid ei näita too samuti välja, et need oleksid säästmist otseselt mõjutanud (Slemrod, Shapiro 2009: 374)

Tulumaksu mõju investeeringutele avaldub läbi säästmise. Ettevõtted saavad investeeringuteks vahendeid majapidamiste säästudest ja seega mõjutavad muutused säästmises ka ettevõtete investeeringuid. (Arnold 2010: 189) Tulumaksu mõju ettevõtete investeeringutele võib käsitleda ka läbi selle mõju kapitali tootlusele. Tänu ettevõtte tulumaksule väheneb kapitali tootlus investorite jaoks. (OECD... 2011: 137) Kuna ettevõtte tulumaksu käesolevas töös ei käsitleta, siis viimatinimetatud mõjul järgnevalt pikemalt ei peatuta.

Seega on nii majandusteooria ja empiirilised uuringud andnud rohkem kinnitust ettevõtte tulumaksu seotusele investeeringutele kui säästmisele. Sealjuures omab säästude jaoks tähtsust eelkõige füüsilise isiku ja investeeringute jaoks ettevõtte tulumaksumäär.

1.2.3. Tulumaksu mõju majanduskasvule ja töötusele

Tulumaksu mõju säästmisele ja investeeringutele on oluline seetõttu, et need mõjutavad majanduskasvu. Säästud on investeeringute allikaks ja seetõttu suurem säästmine viib suuremate investeeringuteni. Suurem investeeringute tase viib omakorda kiirema majanduskasvuni. Seetõttu sõltub tulumaksu mõju majanduskasvule olulises ulatuses sellest, kuidas tulumaks mõjutab säästmist ja investeerimist. (Randjelovic 2013: 2) Kuna kõrgemad tulumaksumäärad pigem takistavad kui soodustavad säästmise ja investeerimist, siis võib selle põhjal eeldada, et kõrgem tulude maksustamine mõjub majanduskasvule negatiivselt. Samuti võib kõrgem tulumaksustamine vähendada tööjõu kui tootmisteguri kasutamist või võib põhjustada tööjõu ja kapitali väljavoolu, mis samuti võivad majanduskasvule negatiivselt mõjuda.

Mertens ja Ravn (2013: 1213) uurisid USAs läbiviidud tulumaksumäärade muutuste makromajanduslikku mõjusid. Analüüsis kasutati kvartaalseid andmeid aastate 1950-2006 kohta. Nende poolt saadud tulemused näitavad, et tulumaksumäärade tõstmine omab majanduskasvule tugevalt negatiivseid mõjusid ja seda eriti lühiajalises perspektiivis. Leiti, et tulumaksumäärade tõstmine avaldab majanduskasvule 2,5 korda suuremat mõju võrreldes maksutõusuga.

Anderson et al (2013: 25) väitel avaldab ettevõtte tulumaks majanduskasvule rohkem mõju kui üksikisiku tulumaks. Kui võrrelda kolme erineva maksu (ettevõtte tulumaks, üksikisiku tulumaks, tarbimismaks) alandamise mõju SKP kasvule, siis eeldatavalt kiirendab seda kõige enam ettevõtte tulumaksumäära alandamine ja kõige vähem tarbimismaksu alandamine.

Eelnevas analüüsis on eeldatud, et tulumaksumäära muutused ei too kaasa muutuseid teistes maksumäärades. Reaalsuses see päris nii ei ole, sest maksureformidega võidakse muuta erinevate maksude määrasid. Samuti võib märkida, et osades riikides, kus on tulumaksumäärad madalamad on sageli teiste maksude määrad kõrgemad ja vastupidi. Näiteks madala tulumaksumäära puhul võivad tarbimismaksud või sotsiaalkindlustusmaksud olla kõrgemad. (OECD.... 2010: 51). Kui hoida tulumaksumäära madalal, siis kogutakse sellega vähem maksutuluseid ja seetõttu võib tulumaksumäära alandamine tekitada vajadust tõsta teiste maksude määrasid. Ka viimaste aastate arenenud riikide trendid maksustamises kinnitavad seda seisukohta, sest tööjõumaksusid, sh tulumaksu on hakatud asendama tarbimise maksustamisega. (Blumkin et al 2012: 1200)

Claus uuris 21 OECD riigi SKP elaniku kohta taseme ja maksude struktuuri vahelisi seoseid. Ta kasutas analüüsis aastate 1970-2005 andmeid, mistõttu selle analüüsi tulemused võimaldavad hinnata maksude struktuuri dünaamilist mõju SKP elaniku kohta peegeldades mitte seda, mille poolest erineb rikkamate ja vaesemate riikide maksude struktuur, vaid kuidas muutused maksude struktuuris on seotud muutustega SKP elaniku kohta kasvus. Ta kasutas nimetatud andmetel hinnatud regressioonimudelit selleks, et simuleerida erinevate maksude struktuuri muutuste mõju SKP elaniku kohta näitajale. Sealjuures vaatles ta selliseid muutuseid, mille korral maksukoormus jäi samaks ning ühte tüüpi maksude alandamisel suurendati samas ulatuses teist liiki maksude määrasid. Käesoleva töö seisukohast lähtudes on olulisemateks tulemusteks, et simulatsiooni tulemusena selgus, et tulumaksude tõstmisel ja teiste maksude vähendamisel oli negatiivne mõju SKP elaniku kohta kasvule. Kui analüüsiti eraldi füüsilise ja juriidilise isiku tulumaksu osakaalu, siis selgus, et juriidilise isiku tulumaksu osakaalu alandamine ja selle arvelt füüsilise isiku tulumaksu määra tõstmine kiirendab SKP elaniku kohta kasvutempot. (Claus 2010: 19)

Eelnevalt toodud analüüside tulemuste põhjal võib järeldada, et kui eesmärgiks on saavutada kiirest majanduskasvu, siis peaks tulumaksude osakaalu maksude struktuuris hoidma madalal. Sealjuures peaks eriti madalal hoidma ettevõtete tulumaksumäära.

Majanduskasvu kõrval mõjutavad tulumaksumäära töötuse määra. Nagu eelnevast selgus, siis tööjõumaksude tõstmise tulemusena võivad väheneda nii tööjõu pakkumine kui nõudlus, mis võib viia tööhõive vähenemiseni. Kui tegemist ei ole täieliku konkurentsiga tööturuga, siis tööhõive vähenemise tulemuseks on töötuse määra kasv. (Rutkowski, Walevsky 2007: 295) Majanduskasvu mõju töötusele peetakse peamiselt lühiajaliseks. Pikaajaliselt toimuvad tööturul kohandumisprotsessid, töötuse kasvu ja hõive languse korral palgatase alaneb ning töötus väheneb. Selle pärast on arvatud, et pikaajaliselt ei ole võimalik tulumaksumäärade alandamisega töötust vähendada. (Rõöm 2003: 42)

Bassanini ja Duval (2006) viisid läbi OECD riikide andmetel põhineva uuringu, millega sooviti välja selgitada töötuse määra kujundavaid tegureid. Analüüsis kasutati 1983-2002.a. andmeid. Teiste tegurite hulgas vaadeldi ka tööjõumaksude seost töötuse määraga. Selgus, et kõrgemate tööjõumaksudega riikides on töötuse määr kõrgem.

Kokkuvõtteks võib öelda, et sissetulekute kõrgem maksustamine mõjutab majanduskasvu pigem negatiivsemalt, kusjuures tugevamat mõju avaldab ettevõtte tulumaks. Tulumaksumäärad võivad suurendada töötuse määra, kuid seda seost peetakse rohkem lühiajaliseks.

1.3. Tulumaksu fiskaalse rolli seos riigi arengutasemega

Käesolevas alapeatükis selgitakse, kuidas tulumaksustamine on seotud riikide majanduse arengutasemega. Riigi arengutaset iseloomustava näitajana kasutatakse siinkohal sisemajanduse koguprodukti elaniku kohta. Tuuakse välja nii teoreetiliselt kui empiirilisel peamised põhjused, miks kõrgema või madalama SKP elaniku kohta tasemega riigid peaksid sissetulekuid kõrgemalt või madalamalt maksustama.

Nagu eelnevast on teada, on tulumaksul fiskaalne ja regulatiivne eesmärk. Maksu fiskaalse rolli all mõistetakse selle tähtsust maksustamise fiskaalse funktsiooni täitmisel. Maksu fiskaalset rolli võib pidada suuremaks kui selle arvelt kogutavad tulud

moodustavad suures osas kõikidest maksutuludest kokku (Askari et al 2013: 146) Seega on tulumaksustamise fiskaalne roll suurem kui tulumaksumäärad on suhteliselt kõrged ning tulumaksu laekumised moodustavad suhteliselt suure osa kõikidest maksutuludest kokku.

Selleks, et võrrelda tulumaksustamise fiskaalset rolli erinevates riikides, on vajalik määratleda põhimõtted, kuidas tulumaksustamise taset iseloomustatakse. Selleks on mitmeid võimalusi (Tax ... 2000: 7-10, Taxation.. 2014: 27-29):

- Nominaalsed maksumäärad. See on arvutuslikult kõige lihtsam. Selle puhul tuuakse välja, et tulumaksumäär on 20% või 25%. Kui kasutakse progressiivset tulumaksu, siis tuleb välja tuua mitu erinevat maksumäära. Erinevaid riike on selle alusel aga keeruline võrrelda, sest tulumaksu puhul kehtib palju erandeid, mis tegelikku maksukoormust mõjutavad.
- Maksu piirmäärad. Need näitavad, millise maksumääraga maksustatakse maksumaksja viimast sissetulekuühikut. Proportsionaalse maksumäära puhul on piirmäär sissetulekust sõltumatu. Progressiivse maksumäära puhul tuleb, aga kokku leppida, millise sissetulekutaseme kohta piirmäära avaldatakse. Levinud on kõrgeimate piirmäärade või keskmisele maksustatavale tulule vastava piirmäära väljatoomine.
- Keskmised maksumäärad. Keskmise maksumäär leitakse maksusumma ja maksustava tulu suhtena. Sarnaselt piirmääradele tuleb ka siin kokkuleppida sissetulekutase, mille kohta keskmine maksumäär arvutatakse.
- Maksutulu ja SKP suhe. Seda väljendatakse protsentides ja see näitab, kui palju selle maksuga tulusid kogutakse võrreldes riigi sisemajanduse koguproduktiga. Näitaja on sarnane maksukoormuse näitajaga, mille puhul leitakse kõigi maksutulude ja sisemajanduse koguprodukti suhe.
- Tulumaksu osatähtsus maksutuludes. Leitakse tulumaksu laekumiste ja kõigi maksutulude suhtena. See iseloomustab tulumaksu osatähtsust maksudes struktuuris.

Tulumaksustamise iseloomustamiseks kasutatavate näitajate valik sõltub eesmärgist. Näiteks kui soovitakse laiemale avalikkusele selgitada, milline on tulumaks ühes või teises riigis, siis võib kasutada nominaalseid maksumäärasid, sest need on inimestele

hästi mõistetavad. Kui eesmärgiks on sügavam analüüsi, siis tulumaksustamise taset väljendavad paremini keskmised maksumäärad, tulumaksu osatähtsus SKPs või maksutuludes.

Maksude struktuuri ja riikide majanduse arengutaseme vahel on üldiseks seaduspärasuseks, et kõrgema arengutasemega riikide puhul on kaudsete maksude osatähtsus väiksem ja otsete maksude oma suurem. Wagneri seaduse kohaselt riigi sissetulekute taseme kasvades suureneb nõudlus avalike teenuste järele, mis tekitab vajaduse maksukoormuse tõusuks. Avalike teenuste nõudluse kasvu põhjendatakse majanduse keerulisemaks muutumisega, mis tekitab suurenenud vajaduse riiklikuks koordineerimiseks, rahvastiku vananemisega ja bürokraatliku riigiparaadi kalduvusega pidevalt kasvada. Madala sissetulekutasemega riikide puhul kogutakse maksutulu peamiselt kaudsete maksude, näiteks tollimaksud, kaudu. Kui sissetulekute tase kasvab, siis hakatakse järk-järgult kehtestama uusi otseseid maksusid, mille tulemusena otsete maksude osakaal maksude struktuuris kasvab. (Loewi 2008: 1) Seega Wagneri seaduse kohaselt peaks madalama SKP tasemega riikide puhul olema tulumaksu osatähtsus maksude struktuuris madalam ja kõrgema SKP tasemega riikide puhul peaks see olema kõrgem.

Loewi (2008: 2-3) viis läbi ka empiirilise analüüsi, mis kinnitab Wagneri seaduse kehtivust. Ta kasutas 89 riigi andmeid maksude struktuuri kohta aastatest 1975-2000. Sissetulekute taseme alusel jaotas ta riigid nelja gruppi ning leidis iga grupi keskmise maksustruktuuri. Tulumaksu (füüsilise isiku ja ettevõtte tulumaks summaarselt) puhul selgus, et oluliselt erinevad üksteisest kolm madalama sissetuleku tasemega riikide gruppi ja neljas kõige kõrgem sissetuleku tasemega riikide grupp. Kõige kõrgem sissetulekute tasemega riikide grupis oli keskmine tulumaksu osatähtsus oluliselt suurem kui teistes gruppides.

Väiksema sissetulekuga riikide suhteliselt kõrget kaudsete maksude taset ja madalat tulumaksude osakaalu on selgitatud ka nendes riikides valitseva kõrge korruptsioonitasemega. Mida korrumpeerunumad on valitsusametnikud, seda madalam on inimeste ja ettevõtete maksumoraal ning seda väiksem on riigi suutlikkus korraldada järelvalvet maksulaekumist üle. Empiiriliste uuringute tulemused on näidanud, et kõrge korruptsioonitasemega riikides on otsete maksude osatähtsus madal ja kaudsete

maksude osatähtsus kõrge. (Mahdavi 2008: 609) Seega näitavad need tulemused, et kõrgema korruptsioonitasemega riigid peaksid hoidma tulumaksumäärasid madalamal ja keskendumas muudele maksudele, sest tulumaksude laekumine on eeldatavalt halb.

Euroopa riikides on viimase aja trendiks olnud maksukoormuse suunamine tööjõu maksustamiselt tarbimise maksustamisele. See on muuhulgas toonud kaasa tulumaksumäärade alandamise. Sellist suunda maksunduses on soovitanud ka Euroopa Komisjon, põhjendades seda seoses vajadusega suurendada ettevõtlusaktiivsust ning vähendada energiakasutust, maksustades taastumatute energiaallikate kasutamist kõrgmate maksumääradega. (Taxation ... 2014: 26) Vörk ja Kaarna (2010: 7) on märkinud, et tarbimismaksude tõstmisele suunatud maksupoliitika avaldab kõige negatiivsemat mõju ühiskonna vaesematele elanikekihtidele, sest tarbimismaksud on oma olemuse poolest regressiivsed. Kuna vaesemad elanikud säästavad vähem, siis tarbivad nad võrreldes oma sissetulekuga suhteliselt rohkem ja seetõttu maksavad nad võrreldes sissetulekuga suhteliselt rohkem tarbimismakse. Siinkohal tuleb muidugi arvestada sellega, et paljudes Lääne-Euroopa riikides on sissetulekute ebavõrdus väiksem ja üldine heaolu tase kõrgem kui Eestis ja teistes Kesk- ja Ida-Euroopa riikides. Seetõttu võib eeldada, et maksukoormuse suunamine tööjõu maksustamiselt tarbimise maksustamisele omab Lääne-Euroopas väiksemat mõju sotsiaalse ebavõrdsuse suurendajana.

Euroopa Liidu kontekstis on tulumaksu puhul riikidel oluline silmas pidada, et ELs kehtib tööjõu ja kapitali vaba liikumise põhimõte. Tulumaksuga maksustatakse nii tööjõudu kui kapitali, mistõttu tuleb arvestada, et kui tulumaksumäärad on kõrgemad kui teistes liikmesriikides, siis võivad tööjõud ja kapital liikuda teistesse riikidesse. (Goodspeed 2002: 371) Samal ajal tähendab see ka seda, et madalamate tulumaksumäärade puhul võivad tööjõud ja kapital liikmesriiki sisse voolata. Mõistagi ei ole tulumaksumäärad ainsaks teguriks, mis tööjõu ja kapitali liikumist määravad. Pigem on need üheks teguriks paljudest. Tööjõu liikumist mõjutavad veel näiteks riikide vahelised erinevused sissetulekute tasemes, töötusemääras, avalike teenuste pakkumine, elukeskkond, riikidevaheline kultuuriline ja geograafiline kaugus. (Giddens 2006: 524) Selle põhjal võib aga järeldada, et riigid, mis on tööjõule ja kapitalile muude tegurite poolest atraktiivsemad võivad lubada endale kõrgemaid tulumaksumäärasid.

Riikidevaheline maksukonkurents ei toimu kaugeltki mitte vaid EL siseselt. Kapitali ja tööjõud liiguvad ka üle EL välispiiri. Altshuler ja Goodspeed (2014) tulemused viitavad maksukonkurentsile USA ja EL riikide vahel. Nad käsitlevad USAd kui turuliidrit Stackelbergi mudeli mõistes ning Euroopat kui järgijat. See tähendab, et USAs algatatud tulumaksumäärade alandamine on hiljem leidnud Euroopas järgimist. Samuti leidsid nad kinnitust maksukonkurentsile EL riikide vahel, kusjuures konkurents on toimunud peamiselt ettevõtete tulumaksu osas. Seda põhjendatakse kapitali kõrgema mobiilsusega võrreldes tööjõuga, mis tähendab, et riikidel on rohkem mõtet kapitali pärast maksudega konkureerida kui tööjõu pärast.

Euroopa Liidu riikide seas on pidevalt kehtinud seaduspära, et Kesk- ja Ida-Euroopa riigid on olnud madalama maksukoormuse ning ka madalama tulumaksu osakaaluga maksutuludest. Selle on mitmeid põhjuseid, kuid Trasberg (2004: 158) arvates on selline erinevus kõige rohkem seostavad riikide poliitilise valikuga. Kesk- ja Ida-Euroopa riigid on otsustanud liberaalse majanduspoliitika kasuks ning olulisemaks kui sissetulekute ümberjagamist on peetud sissetulekute tekitamist. Kuna Kesk- ja Ida-Euroopa riigid on väiksed ja nendes on vähe kohalikku kapitali, siis sõltub nende riikide majanduse areng väga tugevalt välisinvesteeringutest. Madalat tulumaksu on nähtud võimalusena välisinvesteeringuid soodustada. Ka Eestis 2000.a. teostatud ettevõtte tulumaksureformi, mille järgselt hakati maksustama vaid ettevõtetest väljavõetud dividende ja kaotati ära reinvesteeringut kasumi maksustamine, peamise eesmärgina nähti välisinvesteeringute suurendamist. (Ettevõtete ... 2010: 12)

Kesk- ja Ida-Euroopa riikide madalat tulumaksu osakaalu saab seostada nende riikide üldise madalama maksukoormusega. Kuna osade tarbimismaksude, näiteks aktsiisimaksude puhul on kehtestatud Euroopa Liidu poolt miinimummäärad, siis ei ole võimalik Kesk- ja Ida-Euroopa riikidel neid väga madalal hoida. Samuti on sotsiaalkindlustusmaksed vajalikud selleks, et finantseerida pensionikindlustust, mis on riigile väga suureks kuluallikaks. Seetõttu ei saa ka nende taset väga madalale lasta. Seetõttu ongi tulumaks üheks peamiseks maksuliigiks, mille määrasid madalal hoides on võimalik üldist maksukoormust madalana hoida.

Trasberg (2004: 158) on toonud Kesk- ja Ida-Euroopa riikide madala maksukoormuse põhjuseks välja veel nende riikide madala võimekuse maksutulude kogusel. Kesk- ja

Ida-Euroopa maades on varimajanduse ja maksupettuste ulatus suurem kui Lääne-Euroopa riikides, mistõttu samade nominaalsete maksumäärade juures laekub eelarvesse vähem maksutulust.

Kolmanda argumendina on Trasberg (2004: 158) nimetanud seda, et Kesk- ja Ida-Euroopa riigid saavad Euroopa Liidu eelarvest toetusi rohkem kui nad sinna sissemaksid saavad. Lääne-Euroopa riikide puhul on aga olukord vastupidine. Sellest tulenevalt on Kesk- ja Ida-Euroopa riikidel vähem vajadust maksutulust ise koguda, sest nende riikide kulusid finantseerivad osaliselt teiste riikide maksumaksjad. Tänu sellele saavad need riigid endi maksumaksjaid vähem koormata. Loewi (2008: 4) väidab, et kui riigi võimekus maksutulust koguda on madal, siis on tal kasulikum keskenduda kaudsete maksude kogumisele. Kaudsete maksude administreerimise kulud on madalamad. Kõige lihtsamaks viisiks on koguda maksusid tollimaksude kaudu, mis samuti kuuluvad kaudsete maksude hulka.

Kesk- ja Ida-Euroopa riikide madalamat maksukoormust võib selgitada ka maksualaste traditsioonide ja järjepidevuse katkemisega. Raju (2010: 351) väidab, et näiteks Eestis kujunes maksusüsteem välja pärast Nõukogude Liidu lagunemist nõ tühjale kohale. Sellises olukorras ei olnud Eestil kogemust maksutulude kogumisel ning ka pakutavate avalike toetuste ja teenuste maht oli võrreldes Lääne-Euroopa riikidega märgatavalt väiksem. Seetõttu kehtestati madalad maksumäärad, mis on olnud lähtepunktiks edasiste maksuotsuste tegemisel. Lääne-Euroopa riikides ei oleks nii madalate maksumäärade valik olnud mõeldav, sest seal on välja kujunenud suuremahuline avalik sektor ja kulukad sotsiaalkaitseüsteemid, mistõttu ei ole võimalik maksumäärasid ilma neid süsteeme põhjalikult ümbermuutmata maksumäärasid nii madalale langetada.

Kuigi Kesk- ja Ida-Euroopa riike koos teiste endiste sotsialistlike riikidega seob ühine minevik, siis on ka nendes seas olulisi erinevusi maksude struktuuri osas. Turley (2006: 136) uurisid maksude struktuuri erinevuse endistes sotsialismi maades. Nende poolt saadud tulemused näitavad, et maksukoormuse üldine tase on seotud riikide SKP elanikuga näitajaga, kõrgema sissetulekute tasemega riikides on üldine maksukoormus kõrgem. Seda seaduspära selgitatakse kõrgemalt arenenud riikide suurema võimekusega maksutulude kogumisel. Samuti näitasid analüüsi tulemused, et maksutulust suudavad koguda paremini need riigid, kus ekspordi osatähtsus majanduses on suurem ning

põllumajanduse osatähtsus on väiksem. Seda võib põhjendada sellega, et siseturule orienteeritud ja põllumajanduslikke ettevõtteid on keerulisem maksustada.

Kokkuvõtvalt võib väita, et tulumaksumäärade sobiv tase sõltub paljudest teguritest, kuid üldise seaduspärasusena saab märkida, et kõrgema arengutasemega riikides on tulumaksude osatähtsus maksude struktuuris pigem kõrgem. Seega võib väita, et kõrgema arengutasemega riikides on tulumaksu fiskaalne roll suurem. See on seotud nende riikide suurema võimekusega maksutulust koguda ja ka suurema vajadusega maksutulust koguda tänu suurematele avalikele kuludele. Tulumaksude tähtsust mõjutab riigi sõltuvus konkurentsist tööjõu ja kapitali pärast. Madalamad maksumäärad on üheks võimaluseks saavutada selles konkurents eelist. Kuigi kõrgemalt arenenud riigid on kasutanud küllaltki kõrgeid tulumaksumäärasid, siis uuemaks trendiks on nende alandamine ja maksukoormuse suunamine sissetulekutelt tarbimisele.

2. TULUMAKSUSTAMISE, SELLE MUUTUSTE JA SEOSE MAJANDUSE ARENGUTASEMEGA ANALÜÜS

2.1. Analüüsi metoodika ja andmed

Töö teises peatükis viiakse läbi empiiriline analüüs füüsilise isiku tulumaksukoormuse, tulumaksu osakaalu ning nende seoste majanduse arengutasemega kohta. Analüüs viiakse läbi Euroopa Liidu liikmesriikide kohta (28 riiki) ning analüüsitavaks perioodiks on 2003-2012. Selline periood on valitud kui kõige hilisem 10-aastane periood, mille kohta on töö kirjutamise ajal andmeid liikmesriikide tulumaksustamise ning SKP elaniku kohta Eurostati andmebaasist kättesaadavatena.

Töös analüüsitakse esimesena üldist maksukoormust ja selle muutuseid EL liikmesriikides 2003-2012. Tuuakse välja kõrgeima ja madalaima maksukoormusega riigid ning erinevused maksukoormuses Euroopa Liidu vanade ja uute liikmesriikide vahel. Samuti analüüsitakse, kuidas on üldine maksukoormus 2003-2012 muutunud nii EL keskmiselt kui vanades ja uutes liikmesriikide eraldi.

Teisena analüüsitakse töös füüsilise isiku tulumaksu piirmäärasid ning füüsilise isiku tulumaksu proportsionaalsust või progressiivsust. Tuuakse välja, millistes riikides on füüsilise isiku tulumaksu piirmäärad kõige kõrgemad ja kõige madalamad ning kuidas on need aastatel 2003-2012 muutunud. Samuti tuuakse välja, millistes liikmesriikides on kasutusel proportsionaalne ja progressiivne tulumaks ning riigid, kus on toimunud progressiivselt tulumaksult üleminek proportsionaalsele või vastupidi.

Kolmandana analüüsitakse füüsilise isiku tulumaksukoormust Euroopa Liidu liikmesriikides. Tuuakse välja kõige kõrgema ja madalama tulumaksukoormusega riigid ning võrdlus Euroopa Liidu keskmisega. Samuti vaadeldakse füüsilise isiku tulumaksukoormuse muutuseid Euroopa Liidus keskmiselt ning uutes ja vanades

liikmesriikides eraldi. Uute ja vanade liikmesriikide füüsilise isiku tulumaksukoormuse erinevuste analüüsis kasutatakse t-testi.

Neljandana analüüsitakse füüsilise isiku tulumaksu osakaalu Euroopa Liidu liikmesriikides. Analüüs on sarnane füüsilise isiku tulumaksukoormuse osaga, st tuuakse välja kõrgeima ja madalaima näitajaga riigid, analüüsitakse muutusi näitaja väärtustes nii Euroopa Liidu kohta tervikuna kui eraldi vanades ja uutes liikmesriikides. Uute ja vanade liikmesriikide erinevuste analüüsis kasutatakse t-testi.

Viiendana viiakse töös läbi korrelatsioonanalüüs, millega uuritakse, kuidas on maksukoormus, füüsilise isiku tulumaksukoormus ja füüsilise isiku tulumaksu osakaal seotud riigi majanduse arengutasemega. Viimase väljendamiseks kasutatakse SKP elaniku kohta näitajat. Kuna tegemist on pidevate tunnustega, siis kasutatakse Pearsoni korrelatsioonikordajat. Korrelatsioonianalüüs teostatakse esimesena kõikide Euroopa Liidu liikmesriikide kohta ja seejärel vanade ja uute liikmesriikide andmetel eraldi.

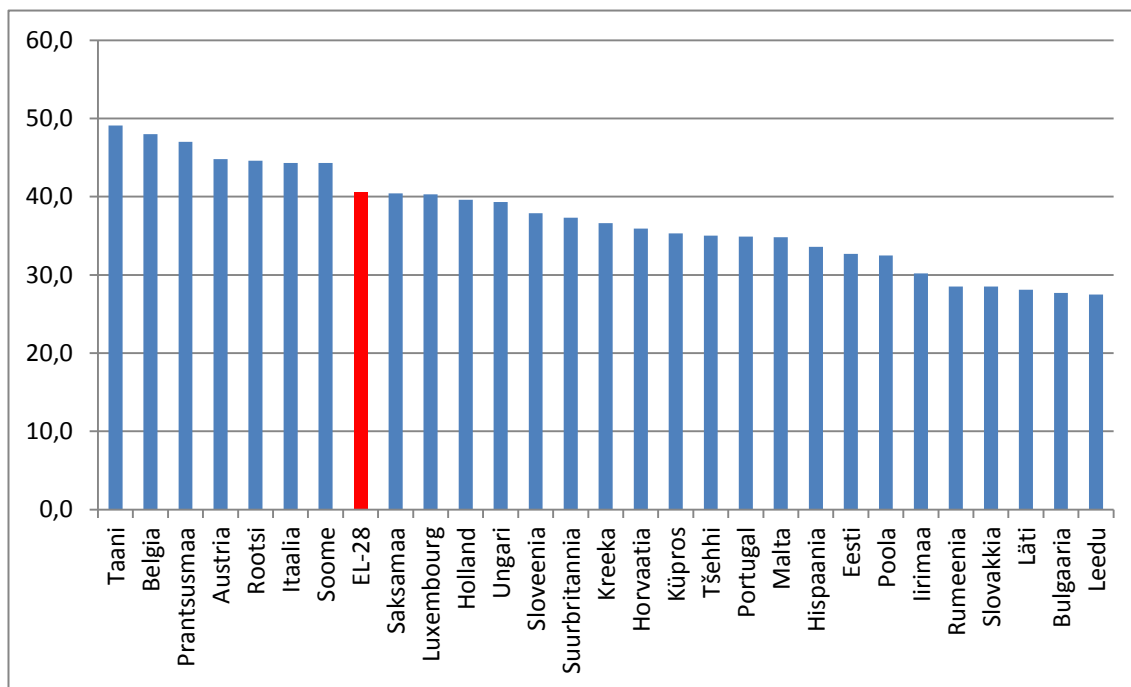
Töös kasutatavad andmed on saadud Eurostati andmebaasist, mis on avalikkusele kättesaadavad Eurostati veebilehel. Sealt saadakse andmed üldise maksukoormuse (maksutulude suhe SKP-sse, %), füüsilise isiku tulumaksukoormuse (füüsilise isiku tulumaksu laekumise suhe SKP-sse, %) ja SKP elaniku kohta (ostujõu pariteedi aluse, eurodes). Füüsilise isiku tulumaksu osakaalu (füüsilise isiku tulumaksu laekumiste suhe maksutuludesse, %) näitaja väärtused on arvutatud füüsilise isiku tulumaksukoormuse ja üldise maksukoormuse suhtena. Füüsilise isiku tulumaksu piirmäärad on võetud Eurostati poolt väljaantud raamatust „*Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway*“.

Töös kasutatakse andmeid kõigi 28 liikmesriigi kohta, mis kuuluvad töökirjutamise ajal Euroopa Liitu. Need riigid jagatakse vanadeks liikmesriikideks (EL-15), milleks on Saksamaa, Prantsusmaa, Itaalia, Hispaania, Luxembourg, Portugal, Austria, Holland, Belgia, Suurbritannia, Iirimaa, Taani, Rootsi, Soome ja Kreeka, ning uuteks liikmesriikideks, milleks on Tšehhi, Slovakkia, Poola, Ungari, Sloveenia, Horvaatia, Rumeenia, Bulgaaria, Küpros, Malta, Eesti, Läti ja Leedu.

2.2. Tulumaksustamise analüüsi tulemused

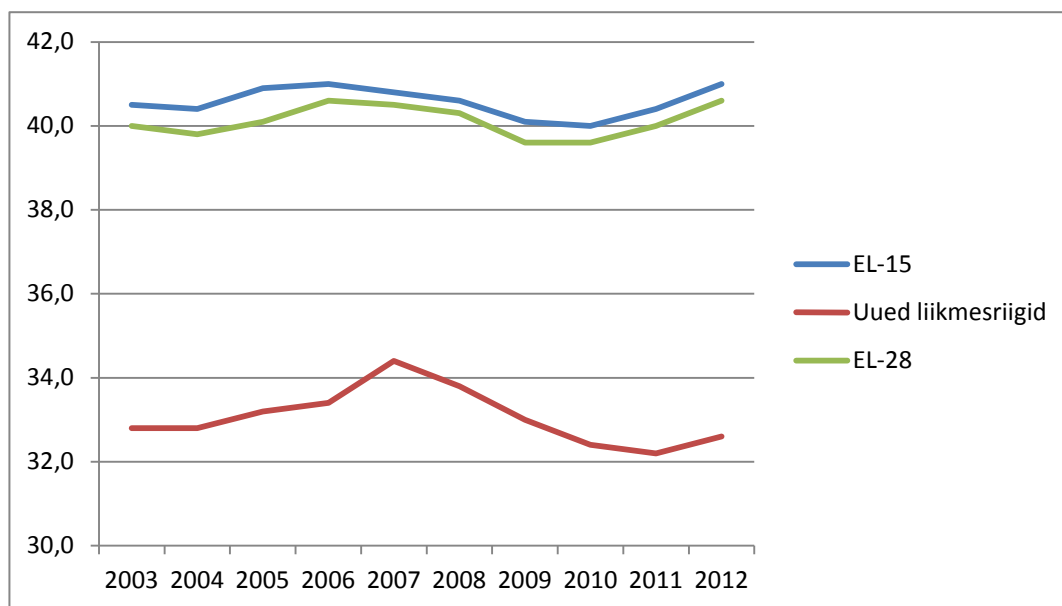
Käesolevas alapeatükis esitatakse töös läbiviidava empiirilise analüüsi tulemused. Esimesena analüüsitakse üldist maksukoormust ja selle muutuseid. Seejärel vaadeldakse füüsilise isiku tulumaksu piirmäärasid, selle muutuseid ning füüsilise isiku tulumaksu progressiivsust või proportsionaalsust. Sellele järgneb füüsilise isiku tulumaksu koormuse ja tulumaksu osakaalu analüüs ning viimasena viiakse läbi füüsilise isiku tulumaksu näitajate ja SKP elaniku kohta vaheline korrelatsioonanalüüs. Tulemuste arutelu ja seostamine teoreetiliste seisukohtadega on esitatud peatükis 2.3.

Kui vaadata üldist maksukoormust Euroopa Liidu riikides, siis 2012.a. seisuga on see kõige kõrgem Taanis (49,1% SKP-st). Sellele järgnevad Belgia (48,0%) ja Prantsusmaa (47,0%). Kõige madalam maksukoormus on Leedus (27,5%), Bulgaarias (27,7%) ja Lätis (28,1%). Euroopa Liidu keskmine maksukoormus on 40,6% SKP-st. (Joonis 1) Selle põhjal võib väita, et kõrgem maksukoormus esineb peamiselt Lääne-Euroopa, sh Skandinaavia riikides, sest ka Soome ja Rootsi on maksukoormuse poolest esimeste seas. Kesk- ja Ida-Euroopa riikides on aga maksukoormus madalam ja jääb Euroopa Liidu keskmisele tunduvalt alla.



Joonis 1. Maksukoormus Euroopa Liidu riikides 2012.a., % SKP-st (Eurostati andmebaas)

Aastatel 2003-2012 on maksukoormus EL keskmisena on küllaltki stabiilne ja kõikunud üksnes mõne protsendipunkti ulatuses. Kui 2003.a. oli see 40,0% SKP-st, siis 2012.a. EL keskmine maksukoormus oli 40,6% SKP-st. Aastatel 2004-2005 toimus maksukoormuses kerge tõus, kuid alates 2006.a. hakkas maksukoormus langema, pärast 2010.a on see uuesti tõusule pööranud. (Joonis 2) Detailsemad andmed üksikute liikmesriikide maksukoormuse muutuste kohta on toodud lisas 1.



Joonis 2. Maksukoormus EL-15, EL-28 ja uutes liikmesriikides 2003.-2012.a., % SKP-st (Eurostati andmebaas)

Vanades liikmesriikides on maksukoormus olnud pidevalt kõrgem kui uutes liikmesriikides. Erinevus vanade ja uute liikmesriikide vahel on jäänud vahemikku 6,4-8,4 protsendipunkti ning see on vaadeldava perioodi kestel tervikuna veidi suurenenud. Aastatel 2003-2007 erinevus vanade ja uute liikmesriikide vahel vähenes, sest maksukoormus uutes liikmesriikides kasvas rohkem, siis hiljem on see hakanud kasvama, sest uutes liikmesriikides on maksukoormus rohkem alanenud. (Joonis 2)

Enamus Euroopa Liidu liikmesriikidest rakendab progressiivset füüsilise isiku tulumaksumäära. 2013.a. seisuga on proportsionaalne tulumaksumäär kasutusel kuues liikmesriigis: Bulgaarias, Tšehhis, Eestis, Lätis, Leedus ja Rumeenias. Kõikide nende riikide puhul on tegemist Kesk- ja Ida-Euroopas asuvate uute liikmesriikidega.

Varasemalt on proportsionaalset tulumaksu rakendanud ka Slovakkia, mis aga läks 2013.a. üle progressiivsele tulumaksule. (Lisa 2)

Eestis, Lätis ja Leedu on füüsilise isiku tulumaks olnud proportsionaalne kogu perioodi 2004-2013 jooksul. Bulgaaria, Tšehhi ja Rumeenia on aga selle perioodi jooksul asendanud progressiivse, tulumaksusüsteemi, proportsionaalsega. Arvestades, et vaid üks riikidest (Slovakkia) on viinud läbi vastupidise reformi, siis võib pidada viimase aastakümne trendiks progressiivse füüsilise üksikisiku tulumaksu asendamist proportsionaalse maksuga, kuigi enamus progressiivset füüsilise isiku tulumaksu rakendavatest riikidest ei ole sellest põhimõttest loobunud.

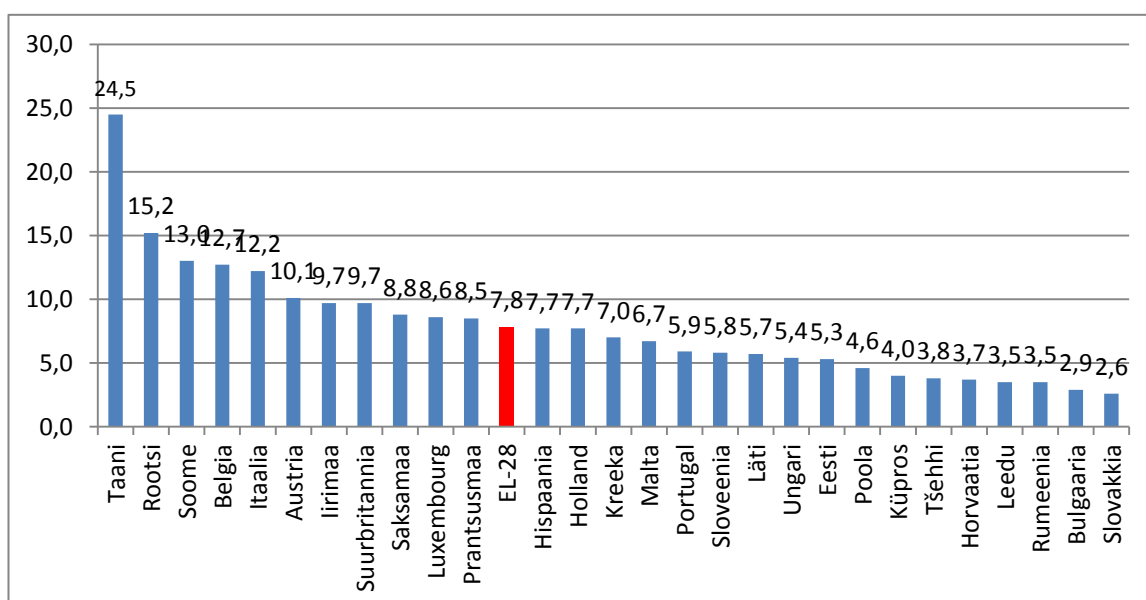
Füüsilise isiku tulumaksu piirmäärade osas on riikide vahel suured erinevused. 2013.a. seisuga on see kõige kõrgem Taanis 55,6% ja kõige madalam Bulgaarias 10%. (Lisa 2) Võib pidada loogiliseks, et füüsilise isiku tulumaksu piirmäärad on kõrgemad progressiivset maksumäära kasutavatel ja madalamad proportsionaalse tulumaksuga riikides. Piirmäärad on üldiselt kõrgemad Lääne-Euroopa riikides ning madalamad Kesk-ja Ida-Euroopa maades.

Euroopa Liidus tervikuna on toimunud langus füüsilise isiku tulumaksu piirmäärade osas. Kui vaadata selle näitaja osas Euroopa Liidu keskmist, siis on see 2004.a. 41,3%-lt vähenenud 38,9%-le 2013.a. Sealjuures on viimaste aastate jooksul hakanud tulumaksu piirmäärad uuesti kasvama. Kõige madalam oli Euroopa Liidu keskmine füüsilise isiku tulumaksu piirmäär 2009.a. (37,2%). (Lisa 2) Selle põhjal võib väita, et tulumaksu piirmäärad langesid Euroopas valitsenud majanduse kasvuperioodil 2004-2009, kuid sellele järgnenud majanduskriisi tulemusena hakati kõrgeima sissetulekuga isikute tulusid uuesti mõnevõrra kõrgema määraga maksustama. Üldine tulumaksu piirmäärade langus väljendab aga seda, et aastastel 2004-2013 on tulude maksustamine muutunud proportsionaalsemaks ehk maksumäärad on hakanud maksumaksja sissetulekust vähem sõltuma.

Kui vaadata erinevaid liikmesriike, siis 6 liikmesriigi puhul perioodi 2004-2013 kokkuvõttes füüsilise isiku tulumaksu piirmäär ei muutunud. Nendeks riikideks olid Belgia, Saksamaa, Malta, Holland, Austria ja Sloveenia. 12 liikmesriigis füüsilise isiku tulumaksu piirmäär langes. Kõige suurem oli langus Rumeenias, kus 2004. a. kehtis

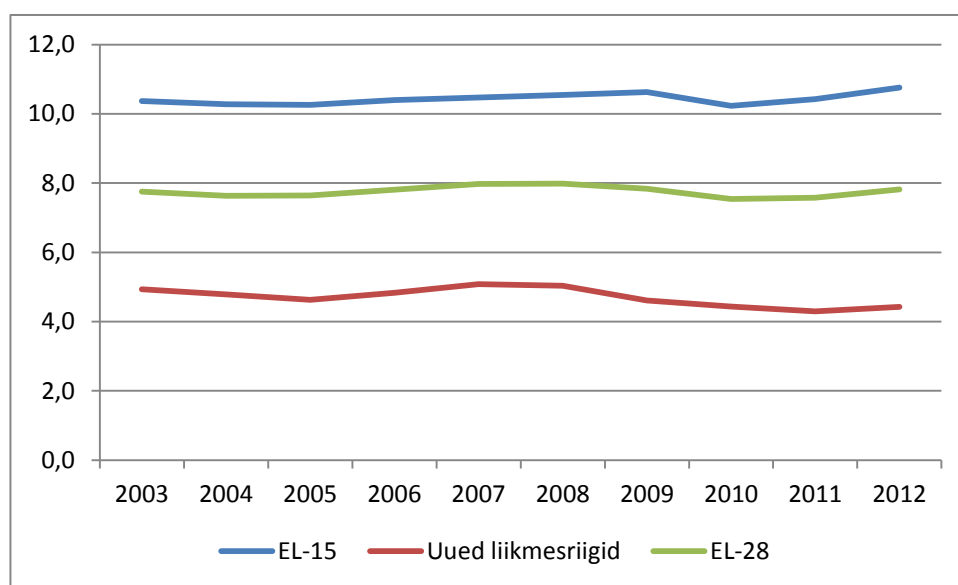
progressiivne tulumaks, mille kõrgeim määr oli 40%. 2005.a. asendati see 16% maksumääraga proportsionaalse tulumaksuga. Ka Leedus toimus ulatuslik maksu piirmäära langus, täheldades, et kogu perioodi kestel on olnud kasutusel proportsionaalne tulumaksusüsteem. Füüsilise isiku tulumaksu piirmäär on aastatel 2004-2013 kasvanud 9 liikmesriigis. Kõige rohkem on seda tõstetud Portugalis, kus see 2004.a. oli 40% ja 2013.a. 53%. Füüsilise isiku tulumaksu piirmäära tõstmine suuremas ulatuses on toimunud peamiselt Lõuna-Euroopa riikides, lisaks Portugalile veel Hispaanias, Itaalias, Kreekas ja Küprosel. (Lisa 2)

Füüsilise isiku tulumaksukoormus näitab füüsilise isiku tulumaksu laekumiste suhet SKP-sse. Selle näitaja järgi on 2012.a. EL riikidest esikohal Taani (24,5%), millele järgnevad Rootsi (15,2%) ja Soome (13,0%). Seega on kolm kõige kõrgema füüsilise isiku tulumaksukoormusega riiki Skandinaaviamaad. Kõige madalam on 2012.a. seisuga füüsilise isiku tulumaksukoormus Slovakkias (2,6%), Bulgaarias (2,9%) ja Rumeenias (3,5%). EL keskmine füüsilise isiku tulumaksukoormus on 7,8% SKP-st. (Joonis 3) Nende tulemuste põhjal võib väita, et füüsilise isiku tulumaksukoormuse juures kehtib sarnane seaduspärasus üldise maksukoormusega: maksukoormus on kõrgem Lääne-Euroopa ja madalam Kesk- ja Ida-Euroopa riikides. Aastate 2003-2012 kohta on üksikasjalikult toodud füüsilise isiku tulumaksukoormuse näitajad lisas 3.



Joonis 3. Füüsilise isiku tulumaksukoormus Euroopa Liidu riikides 2012.a., % SKP-st (Eurostati andmebaas)

Aastatel 2003-2012 on Euroopa Liidu keskmine füüsilise isiku tulumaksukoormus muutunud vaid väikses ulatuses. Perioodi kohta tervikuna on see jäänud samale tasemele (7,8% SKP-st). Mõningad muutused, mis sellest näitajas on toimunud, on üldjoontes olnud sarnased muutustega üldises maksukoormuses: aastatel 2004-2007 on toimunud kerge kasv, 2008-2010 langus ja alates 2011.a. jälle tõus.



Joonis 4. Füüsilise isiku tulumaksukoormus EL-28, EL-15 ja uutes liikmesriikides 2003-2012, % SKP-st (autori koostatud Eurostati andmebaasi andmetel)

Kogu perioodi kestel on vanades liikmesriikides olnud füüsilise isiku tulumaksukoormus Euroopa Liidu keskmisest kõrgem ning uutes liikmesriikides on see olnud Euroopa Liidu keskmisest madalam. Füüsilise isiku tulumaksu koormus on vanades liikmesriikides olnud kõikidel aastatel vähemalt 2 korda kõrgem kui uutes liikmesriikides. Vanades ja uutes liikmesriikides on muutused füüsilise isiku tulumaksukoormuses olnud teatud ulatuses erinevad. Vanades liikmesriikides on tulumaksukoormus perioodi tervikuna kasvanud, uutes aga vähenenud. Seetõttu on erinevus vanade ja uute liikmesriikide vahel füüsilise isiku tulumaksukoormusest suurenenud. Küllaltki olulises osas langeb nimetatud erinevuse suurenemine 2011. ja 2012.a. aastal, millal tulumaksukoormus on vanades liikmesriikides kasvanud, uutest aga seevastu jäänud endisele tasemele. Selle tulemusena on erinevus füüsilise isiku tulumaksukoormuses vanade ja uute liikmesriikide vahel kasvanud 2010.a. 5,8 protsendipunktilt 6,3 protsendipunktini 2012.a. (Joonis 4)

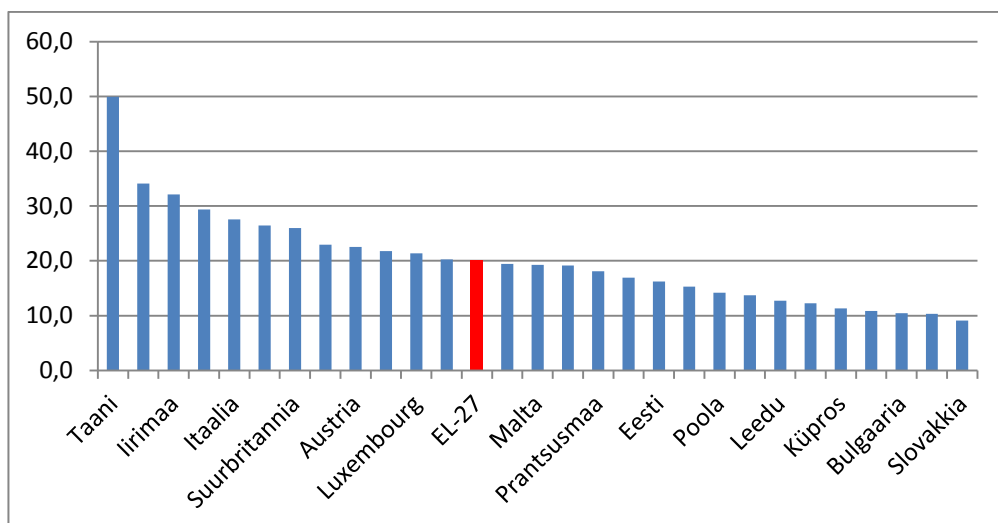
Selleks, et selgitada välja, kas erinevused füüsilise isiku tulumaksukoormuses on statistiliselt olulised, viiakse läbi t-test füüsilise isiku tulumaksukoormuste vanade ja uute liikmesriikide keskväärtuste vahel. Testi tulemused on esitatud tabelis 1. Selgub, et nimetatud erinevus on kõikidel aastatel statistiliselt oluline. Selle tulemusena saab järeldada, et füüsilise isiku tulumaksukoormus on Euroopa Liidu vanades liikmesriikides statistiliselt olulisel määral kõrgem kui uutes liikmesriikides.

Tabel 1. Füüsilise isiku tulumaksukoormus EL-15 ja uutes liikmesriikides t-test

Aasta	EL-15	Uued liikmesriigid	Erinevus	T-statistik	Olulisuse tõenäosus
2003	10,4	4,9	5,4	3,33	0,002
2004	10,3	4,8	5,5	3,44	0,002
2005	10,3	4,6	5,6	3,66	0,001
2006	10,4	4,8	5,6	3,66	0,001
2007	10,5	5,1	5,4	3,61	0,001
2008	10,5	5,0	5,5	3,75	0,001
2009	10,6	4,6	6,0	3,96	0,001
2010	10,2	4,4	5,8	4,17	0,000
2011	10,4	4,3	6,1	4,59	0,000
2012	10,8	4,4	6,3	4,83	0,000

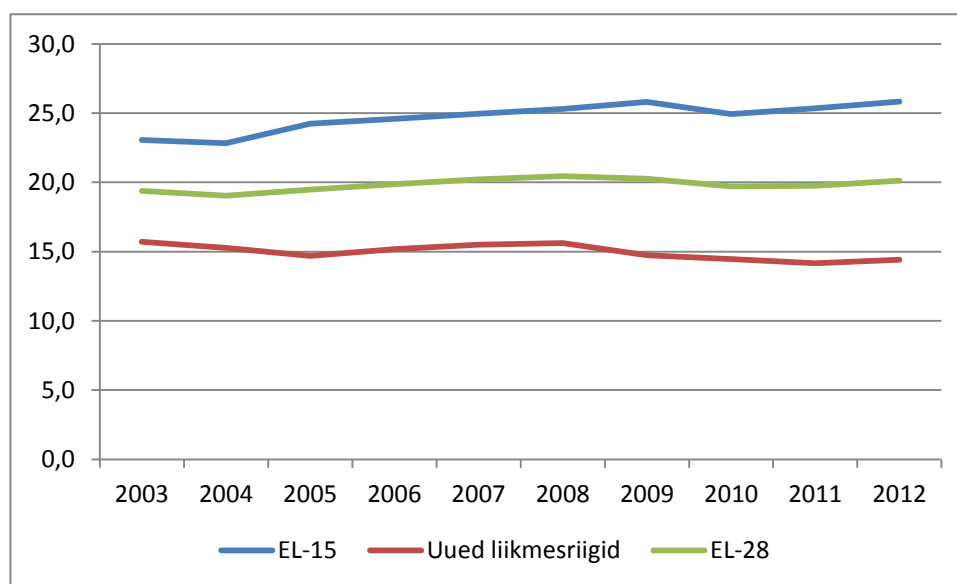
Allikas. autori koostatud

Füüsilise isiku tulumaksu osakaal maksutuludest on 2012.a. seisuga kõige suurem Taanis (49,9%), Rootsis (34,1%) ja Iirimaa (32,1%). Kõige väiksem on see 2012.a. andmetel Slovakkias (9,1%), Horvaatias (10,3%) ja Bulgaarias (10,5%). EL keskmine füüsilise tulumaksu osakaal maksutuludest on 2012.a. 20,1%. (Joonis 5). Seega sarnaselt füüsilise isiku tulumaksukoormusele võib väita, et füüsilise isiku tulumaksu osakaalu poolest on esimestes seas samuti Skandinaaviamaad ning viimaste seas Kesk- ja Ida-Euroopa riigid. Detailsed andmed füüsilise isiku tulumaksu osakaalu kohta EL liikmesriikides aastatel 2003-2012 on toodud lisa 4.



Joonis 5. Füüsilise isiku tulumaksu osakaal Euroopa Liidu riikides 2012.a., % (Eurostati andmebaas)

Füüsilise isiku tulumaksu osakaal EL liikmesriikide maksutuludest on 2012.a. andmetel keskmiselt 20,1%. See näitaja on aastate jooksul vähe muutunud. 2003.a. oli füüsilise isiku tulumaksu osakaal EL liikmesriikide maksutuludest 19,4%. Näitaja väärtustes toimus mõningane kasv aastatel 2004-2008. 2008.a. saavutas füüsilise isiku tulumaksu osakaal maksutuludest taseme 20,5%. Seejärel on see uuesti veidi vähenenud. (Joonis 6)



Joonis 6. Füüsilise isiku tulumaksu osakaal EL-28, EL-15 ja uutes liikmesriikides 2003-2012, % maksutuludest (autori koostatud Eurostati andmebaasi andmetel)

Kogu perioodi 2003-2012 jooksul on füüsilise isiku tulumaksu osakaal olnud kõrgem vanades liikmesriikides ja madalam uutes liikmesriikides. 2012.a. seisuga oli see vanades liikmesriikides keskmiselt 25,8% ja uutes liikmesriikides 14,4%. Märkimisväärne on aga see, et vanades liikmesriikides on tulumaksu osakaal kasvanud ja uutes liikmesriikides on see langenud. 2003.a. oli vanade liikmesriikide keskmine tulumaksu osakaal 23,1% ja uutes liikmesriikides oli see 15,7%, mis teeb erinevuseks 7,3 protsendipunkti. Aastaks 2012 on see erinevus kasvanud 11,4 protsendipunktini. (Tabel 2)

Tabel 2. Füüsilise isiku tulumaksu osakaal EL-15 ja uutes liikmesriikides t-test

Aasta	EL-15	Uued liikmesriigid	Erinevus	T-statistik	Olulisuse tõenäosus
2003	23,1	15,7	7,3	2,25	0,033
2004	22,8	15,3	7,6	2,36	0,026
2005	24,2	14,7	9,5	3,60	0,001
2006	24,6	15,2	9,4	3,53	0,001
2007	24,9	15,5	9,5	3,61	0,001
2008	25,3	15,6	9,7	3,68	0,001
2009	25,8	14,7	11,1	4,23	0,000
2010	24,9	14,5	10,5	4,23	0,000
2011	25,3	14,2	11,2	4,67	0,000
2012	25,8	14,4	11,4	4,93	0,000

Allikas: autori koostatud

Järgmisena viidi läbi t-test, et kontrollida, kas erinevused tulumaksu osakaalus vanade ja uute liikmesriikide vahel on statistiliselt olulised. Tabelis 2 toodud testimise tulemused näitavad, et erinevus vanade ja uute liikmesriikide vahel on 2003-2012 kõikide aastate korral statistiliselt oluline. Seega saab väita, et tulumaksu osakaal on EL vanades liikmesriikides kõrgem kui uutes liikmesriikides.

Viimasena viiakse töös läbi korrelatsioonianalüüs, millega uuritakse füüsilise isiku tulumaksu ja majandusarengu vahelisi seoseid. Majandusearengut iseloomustava näitajana kasutatakse SKP elaniku kohta. Analüüsis kasutatakse kahte erinevat füüsilise isiku tulumaksustamist iseloomustavaid näitajad, milleks on füüsilise isiku tulumaksukoormus ja füüsilise isiku tulumaksu osakaal maksutuludes. Esmalt uuritakse nende näitajate omavahelist käitumist. Tabelis 3 toodud korrelatsioonianalüüsi tulemused näitavad, et nii perioodi 2003-2004 kui 2011-2012 keskmiste näitajate puhul on füüsilise isiku tulumaksukoormuse ja tulumaksu osakaalu vahel väga tugev korrelatiivne seos, mis on ka statistiliselt oluline. Selle põhjal võib väita, et kaks füüsilise isiku tulumaksustamist kirjeldavat näitajat on olnud ajas väga sarnase käitumisega.

Tabel 3. Füüsilise isiku tulumaksukoormuse ja tulumaksu osakaalu korrelatsioonanalüüsi tulemused

Periood	Korrelatsioonikordaja	Olulisuse tõenäosus
2003-2004	0,969	0,000
2011-2012	0,967	0,000

Allikas: autori koostatud

Järgmisena viiakse läbi korrelatsioonanalüüs üldise maksukoormuse ja SKP elaniku kohta näitajate vahel. SKP elaniku kohta näitajad riikide kaupa aastatel 2003-2012 on toodud lisas 5. Korrelatsioonianalüüsis vaadeldakse seoseid eraldi kahe perioodi 2003-2004 ja 2011-2012 kohta. Mõlema perioodi kohta on esmalt leitud iga riigi jaoks nende kahe aasta keskmise näitajad ja neid on kasutatud korrelatsioonanalüüsis.

Tabelis 4 toodud analüüsi tulemused näitavad, et maksukoormus ja SKP elaniku kohta on mõlemal perioodil positiivses korrelatiivses seoses. Korrelatsioonikordajad jäävad vahemikku 0,52-0,55, mis tähendab, et tegemist on küllaltki tugeva seosega. Samuti on korrelatsioonikordajate väärtused statistiliselt olulised, mis näitavad korrelatiivse seose statistilist olulisust. Seega võib korrelatsioonanalüüsi tulemsute põhjal väita, et riikides, kus on kõrgem SKP elaniku kohta on ka kõrgem maksukoormus ja vastupidi.

Tabel 4. Maksukoormuse ja SKP elaniku kohta korrelatsioonanalüüsi tulemused

Periood	Korrelatsioonikordaja	Olulisuse tõenäosus
2003-2004	0,550	0,002
2011-2012	0,524	0,004

Allikas: autori koostatud

Kuna eelnevast analüüsist selgus, et füüsilise isiku tulumaksukoormuses ja tulumaksu osakaalus on Euroopa Liidu vanade ja uute liikmesriikide vahel suured erinevused, siis viiakse analüüs eraldi läbi vanade ja uute liikmeriikide seas eraldi. Kasutatakse aastate 2003-2004 ning 2011-2012 keskmisi näitajaid ning uuritakse kuidas on tulumaksukoormus ja tulumaksu osakaal seotud SKP elaniku kohta näitajaga. Korrelatsioonanalüüsi tulemused on esitatud tabelis 5.

Tabel 5. Tulumaksukoormuse ja tulumaksu osakaalu ning SKP elaniku kohta korrelatsioonanalüüsi tulemused, EL-15 ja uued liikmesriigid eraldi

Riikide grupp	Aasta	Tulumaksukoormus		Tulumaksu osakaal	
		Korrelatsiooni-kordaja	Olulisuse tõenäosus	Korrelatsioonikordaja	Olulisuse tõenäosus
EL-15	2003-2004	0,036	0,898	0,014	0,954
	2011-2012	0,087	0,758	0,084	0,767
Uued liikmesriigid	2003-2004	0,297	0,324	0,122	0,692
	2011-2012	0,110	0,721	0,110	0,721

Allikas: autori koostatud

Selgub, et kui uute ja vanade liikmesriikide grupi siseselt ei ole ühelgi juhul tulumaksukoormuse või tulumaksu osakaalu ning SKP elaniku kohta vahel statistiliselt olulist korrelatiivset seost. Ka korrelatsioonikordaja väärtused on madalad, mis viitavad seose puudumisele. Selle põhjal võib väita, et erinevused tulumaksustamise tasemes Euroopa Liidu vanades ja uutes liikmesriikides on seostud riikide jagunemisega uuteks ja vanadeks liikmesriikideks, kuid seda arvesse võttes, ei ole riigi majanduse arengutase (SKP elaniku kohta) tulumaksustamise tasemega seotud.

2.3. Tulumaksustamise analüüsi tulemuste arutelu

Töö eelmises peatükis läbiviidud analüüsi tulemused näitasid, et Euroopa Liidu vanad liikmesriigid eristuvad uutest liikmesriikides kõrgema üldise maksukoormusega ja ka kõrgema tulumaksustamise poolest. Viimane väljendub vanade liikmesriikide kõrgemates füüsilise isiku tulumaksukoormuse ja füüsilise isiku tulumaksu osakaalu näitajate. Vanade liikmesriikide eripäraks saab pidada ka progressiivset füüsilise isiku tulumaksu ning kõrgemaid tulumaksu piirmäärasid.

Selle põhjal saab väita, et Euroopa Liidu vanades liikmesriikides on tulumaksu fiskaalne roll suurem kui uutes liikmes riikides. Vanades liikmesriikides omab tulumaks suuremat tähtsust avaliku eelarve kulude finantseerimisel. Kuigi uutes liikmesriikides on maksukoormus madalam, siis on seal madalam ka tulumaksu osakaal maksutuludest.

See tähendab, et uued liikmesriigid rakendavad eelarve kulude finantseerimiseks suhteliselt rohkem teisi makse.

Kuigi tulumaksustamises ei ole aastatel 2003-2012 toimunud väga suuri muutuseid, siis võib väita, et erinevused vanade ja uute liikmesriikide vahel on pigem suurenenud kui vähenenud. Eriti tuleb see välja füüsilise isiku tulumaksu osakaalus maksutuludes, mis on vanades liikmesriikides suurenenud ja uutes liikmesriikides vähenenud. See tähendab, et vanades liikmesriikides on tulumaksu fiskaalne roll kasvanud ja uutes liikmesriikides on see vähenenud. Uute liikmesriikide puhul on see põhjustatud tulumaksumäärade alandamisest ja tulude maksustamise tarbimise maksustamisega asendamise poolt.

Töös läbiviidud analüüsi tulemused näitavad ka seda, et nii üldine maksukoormus kui füüsilise isiku tulude maksustamine on kõrgem suurema SKP elaniku tasemega riikides, mille põhjal võib väita, et kõrgema majanduse arengutasemega liikmesriikides on füüsilise isiku tulumaksu osatähtsus maksutuludest ja SKP-st kõrgem. Ehk teisisõnu võib öelda, et kõrgema majanduse arengutasemega riikides on tulumaksu fiskaalne roll suurem.

Kui aga viidi läbi eraldi analüüs uute ja vanade liikmesriikide kohta, siis selgus, et SKP elaniku kohta ei ole enam tulumaksustamisega seotud. Selle põhjal võib väita, et SKP elaniku ja tulumaksu osakaalu vaheline seos tuleb Euroopa Liidu riikides sellest, et vanades liikmesriikides on SKP elaniku kohta kõrgem kui uutes liikmesriikides ning vanades liikmesriikides on ka füüsilise isiku tulumaksu osakaal kõrgem. Samal ajal ei saa aga väita, et suurema SKP elaniku kohta tasemega vanades liikmesriikides oleks füüsilise isiku tulumaks osakaal kõrgem kui madalam SKP elaniku kohta tasemega vanades liikmesriikides. Samuti ei saa väita, et suurema SKP elaniku kohta tasemega uutes liikmesriikides oleks füüsilise isiku tulumaks osakaal kõrgem kui madalam SKP elaniku kohta tasemega uutes liikmesriikides.

Siinkohal tuleb arvestada, et vanad ja uued Euroopa Liidu liikmesriigid erinevad SKP elaniku kohta taseme poolest üksteisest oluliselt, vanades liikmesriikides on see näitaja märgatavalt kõrgem. Samas erinevused nii vanade kui uute liikmesriikides seas SKP elaniku kohta näitaja alusel on küllaltki väikesed. Seda võib autori arvates pidada üheks

põhjuseks, miks vanade ja uute liikmesriikide andmetel eraldi hinnatuna ei osutunud seos tulumaksustamise näitajate ja SKP elaniku kohta vahel statistiliselt oluliseks. Samuti võib seose statistiline ebaolulisus olla seotud valimi suuruse vähenemisega riikide jaotamisel kahte gruppi.

Seaduspära, et uutes Euroopa Liidu liikmesriikides on maksukoormus ning tulumaksu osakaal madalam kui vanades liikmesriikides, on kinnitanud ka varasemad uuringud ning ka nende puhul ei ole seda erinevust seostatud mitte erinevustega riikide sissetulekute tasemes vaid teiste põhjustega. Näiteks on mainitud madalaid tulumaksumäärasid kui uute liikmesriikide poliitilist valikut, mis tuleb liberaalsete ideede levikust ning soovist soodustada välisinvesteeringuid. Samuti on selline valik seotud uute liikmesriikide väiksema võimekusega maksutulust koguda ning Euroopa Liidu eelarvest saadavate toetustega. (Trasberg 2014) Kahjuks käesoleva töö tulemused ei võimalda väita, kas nimetatud põhjused selgitavad töös kinnitust leidnud fakti, et füüsilise isiku tulumaksukoormus ja tulumaksu osakaal on uutes liikmesriikides madalamad kui vanades liikmesriikides.

Kuna käesoleva töö tulemused näitasid, et Euroopa Liidu uute liikmeriikide siseselt ei ole SKP elaniku kohta tulumaksu osakaaluga seotud, siis võib neid pidada vastandlikeks Turley (2006) tulemustega, kes leidis, et kõrgema SKP elaniku kohta tasemega endistes kommunistlikes riikides on üldine maksukoormuse tase kõrgem ning seostas seda tulemust kõrgema sissetulekutasemega riikide suurema võimekusega maksutulust koguda. Käesolevas töös uuriti küll tulumaksu koormust ja osakaalu, mille seos üldise maksukoormusega ei pruugi olla üks-ühene. Samas võib pidada tulumaksu kogumist keerulisemaks kui kaudsete maksude kogumist, mille põhjal võib arvata, et kui kõrgema sissetulekutasemega riigid suudavad rohkem makse koguda, siis nad suudavad ka suhteliselt paremini tulumaksu koguda võrrelduna näiteks kaudsete maksudega. Samuti tuleb nende kahe uuringu võrdlemisel arvestada, et Turley (2006) analüüsis sisaldusid endiste kommunistlike riikides seas ka SRÜ riigid, mille SKP elaniku kohta tase on märgataval madalam kui Euroopa Liidu uute liikmesriikide oma. Seega olid Turley (2006) valimis riikide vahelised erinevused SKP elaniku kohta näitajas suuremad.

Käesoleva töö autori arvates võib pidada erinevusi füüsilise isiku tulumaksustamises vanade ja uute liikmesriikide vahel osaliselt selgitatavaks ka erinevustega nende riikide

soovis Euroopa Komisjoni soovitusi järgida. Nimelt on Euroopa Komisjon andnud soovitusi maksukoormuse suunamiseks tööjõu maksustamiselt tarbimise maksustamisele. Seda on põhjendatud vajadusega suurendada ettevõtlusaktiivsust ning vähendada energiakasutust, maksustades taastumatute energiaallikate kasutamist kõrgmate maksumääradega. (Taxation ... 2014: 26) Ilmselt on uued liikmesriigid neid soovitusi rohkem järginud, sest uued liikmesriigid on rohkem tulumaksumäärasid langetanud. Vanades liikmesriikides on aga samal ajal tulumaksu osakaal maksutuludest kasvanud ja uutes kahanenud. See tähendab, et vanade liikmesriikide maksupoliitika muudatused on olnud Euroopa Komisjoni soovitustega vastupidised.

KOKKUVÕTE

Tulumaks on otsene maks, mille juures on maksuobjektiks tulu ja maksusubjektiks tulu saanud isik. Tänapäeval lähtutakse maksustatava tulu määratlemisel kitsa tulu põhimõttest, mis tähendab, et maksustatavast tulust on lubatav teha mitmesuguseid mahaarvamisi. Tulumaksuga maksustatakse nii füüsiliste kui juriidiliste isikute tulu. Eristatakse proportsionaalset ja progressiivset tulumaksu. Proportsionaalse tulumaksu korral ei sõltu maksu piirmäär tulu suuruselt, progressiivse tulumaksu korral aga maksu piirmäär kasvab tulu suurenedes. Tulumaksu rakendamisel on fiskaalne funktsioon, mis väljendub avaliku eelarve tulude kogumises, ja regulatiivne funktsioon, mis tähendab, et tulumaksu kaudu on võimalik majandust mõjutada.

Tulumaks avaldab mõju tööturule, kapitaliturule ja majanduskasvule. Tööturul mõjutab füüsilise isiku tulumaks rohkem tööjõu pakkumist kui nõudlust. Tulumaksu mõjud tööjõu pakkumisele ei ole aga üheselt määratavad, vaid need sõltuvad töötaja vanusest, soost ja alternatiivsete sissetulekuallikate olemasolust. Kapitaliturul mõjutab füüsilise isiku tulumaks peamiselt säästmist ja vähem investeerimist. Siiski ei ole majandusteooria ega empiiriliste uuringu tulemused jõudnud ühisele seisukohale, kas tulumaks suurendab või vähendab säästmist. Majanduskasvu osas on uuringute tulemused toonud välja kõrgete tulumaksu määrade negatiivse mõju majanduskasvuga, kuigi seos ettevõtte tulumaksu ja majanduskasvu vahel on tugevam kui füüsilise isiku tulumaksu korral. Tulumaksumäärad on seotud ka töötuse määradega, kuid seda rohkem lühiajalises perspektiivis.

Varasemate uuringute tulemused on näidanud, et kõrgema arengutasemega riikides on tulumaksu fiskaalne roll suurem, st tulumaksude osatähtsus maksude struktuuris on kõrgem. Seda tulemust seostatakse kõrgemalt arenenud riikides suurema võimakusega tulumaksu koguda ja nende riikide kõrgema avalike kulude tasemega, mis tekitab vajaduse kõrgemaid tulumaksumäärasid kehtestada. Tulumaksude fiskaalne roll on

seotud ka riigi sõltuvusega rahvusvahelisest konkurentsist tööjõu ja pärast. Konkurentsieeliste saavutamiseks võivad riigid alandada tulumaksumäärasid.

Töös läbiviidud uuringu tulemused näitasid, et keskmine üldine maksukoormus on Euroopa Liidu riikides olud 40% SKP-st juures ning see on viimastel aastatel vähe kõikunud. Maksukoormus on vanades liikmesriikides olnud pidevalt kõrgem kui uutes liikmesriikides. Kõige kõrgem üldine maksukoormus on Taanis, Belgias ja Prantsusmaal ning kõige madalam maksukoormus on Bulgaarias, Leedus ja Lätis.

Enamus Euroopa Liidu liikmesriikidest rakendab progressiivset füüsilise isiku tulumaksumäära ning vaid kuues liikmesriigis on kasutusel proportsionaalne tulumaks. Kõik proportsionaalset tulumaksu kasutavad riigid kuuluvad uute liikmesriikide hulka. Proportsionaalset tulumaksu kasutavatele riikidele on iseloomulik madal tulumaksu piirmäär, mida võib pidada üheks põhjuseks, miks on tulumaksu piirmäärade osas riikide vahel suured erinevused. Viimaste aastate jooksul on tulumaksu piirmäärad Euroopa Liidus keskmiselt langenud, mille põhjal võib väita, et tulumaksustamine on muutunud proportsionaalsemaks.

Füüsilise isiku tulumaksukoormus on kõige kõrgem Taanis, Rootsis ja Soomes. Kõige madalam on see Slovakkias, Bulgaarias ja Rumeenias. Kui võrrelda uusi ja vanu liikmesriike, siis on füüsilise isiku tulumaksukoormus kõrgem vanades liikmesriikides, sealjuures on kõige kõrgem tulumaksukoormus Skandinaaviamaades. Euroopa Liidus tervikuna on füüsilise isik tulumaksukoormus aastatel 2003-2012 muutunud vähe. Samal ajal on vanades liikmesriikides tulumaksukoormus uuritaval perioodil kasvanud, uutes liikmesriikides aga vähenenud. See on viinud vanade ja uute liikmesriikide vaheliste erinevuste suurenemiseni füüsilise isiku tulumaksukoormuses. Nimetatud tulemust võib seostada uute liikmesriikide poolt Euroopa Komisjoni soovitude, tulude maksustamist tarbimise maksustamisega asendada, parema järgimisega.

Füüsilise isiku tulumaksu osakaal maksutuludest on kõige suurem Taanis, Rootsis ja Iirimaal (32,1%). Kõige väiksem on see Slovakkias, Horvaatias ja Bulgaarias (10,5%). Antud näitaja osas on riikidevaheline jagunemine sarnane tulumaksukoormusega. Vanades liikmesriikides on tulumaksu osakaal kõrgem kui uute liikmesriikides. Euroopa Liidus tervikuna on füüsilise isiku tulumaksu osakaal vähe muutunud, kuid

vanades liikmesriikides on tulumaksu osakaal kasvanud ja uutes liikmesriikides on see langenud.

Uuringu tulemusena selgus, et kui vaadelda kõiki Euroopa Liidu liikmesriike ühiselt, siis on tulumaksu osakaal ja tulumaksukoormus positiivses korrelatiivses seoses SKP elaniku kohta tasemega. Selle põhjal võiks väita, et kõrgema majanduse arengutasemega riikides on tulumaksu fiskaalne roll suurem, kuid uute ja vanade liikmeriikide andmetel eraldi läbiviidud analüüsi tulemused näitavad, et neid riike eraldi vaadates ei ole SKP elaniku kohta tulumaksustamise tasemega seotud. Seega tulenevad EL liikmesriikide vahelised erinevused tulumaksustamises riikide jagunemisest uuteks ja vanade liikmesriikide vahelistest erinevustest, mis ei ole seotud SKP elaniku kohta tasemega.

Tulemuste põhjal võib järeldada, et Euroopa Liidu vanades liikmesriikides on tulumaksu fiskaalne roll suurem kui uutes liikmesriikides. Kuna uutes liikmesriikides on füüsilise isiku tulumaksu osakaal madalam kui vanades liikmesriikides, siis tähendab see, et uued liikmesriigid kasutavad avaliku eelarve finantseerimisel rohkem teisi maksusid.

Antud teema edasisel uurimisel on oluline analüüsida ka ettevõtte tulumaksu, sest varasemad uuringud on näidanud, et majanduskasv on tugevamalt seotud ettevõtte tulumaksuga kui füüsilise isiku tulumaksuga. Samuti oleks huvitav analüüsi kaasata rohkem riike, mis võimaldaks kasutada suuremat valimit. Lisaks võiks tulevastel uuringutes analüüsida ka teisi tegureid peale majanduse arengutaseme, mis võivad tulumaksu fiskaalse funktsiooniga seotud olla.

VIIDATUD ALLIKAD

1. **Agnew, J.** Tax policy – Badie, B., Berg-Schlosser, D., Morlino, L. (Eds.) International Encyclopedia of Political Science, London: SAGE Publications, 2011, pp. 2583-2591.
2. **Alesina, A. F., Glaeser, E. L., Sacerdote, B.** Work and Leisure in the US and Europe: Why so Different?. NBER Macroeconomics Annual, 2006, Vol. 20, pp. 1-100.
3. **Askari, H., Cummings, J. T., Glover, M.** Taxation and Tax Policies in the Middle East: Butterworths Studies in International Political Economy. Harlow: Dorel Press, 2013, 342 p.
4. **Altshuler, R., Goodspeed, T. J.** Follow the leader? Evidence on European and US tax competition. Public Finance Review, 2014, ilmumas.
5. **Anderson, D., Hunt, B., Kortelainen, M., Kumhof, M., Laxton, D., Muir, D., Mursula, S., Snudden, S.** Getting to Know GIMF: The Simulation Properties of the Global Integrated Monetary and Fiscal Model, International Monetary Fund, 2013, 66 p.
6. **Arnold, R. A.** Macroeconomics. Mason: Cengage Learning, 2010, 592 p.
7. **Barro, R.** Macroeconomics: A Modern Approach. Mason: Cengage Learning, 2007, 512 p.
8. **Bassanini, A., Duval, R.** The determinants of unemployment across OECD countries. Reassessing the role of policies and insitutions. OECD Economic Studies, 2006, Vol. 2006, No. 1, pp. 1-86.
9. **Baumol, W., Blinder, A.** Microeconomics: Principles and Policy. Mason: Cengage Learning, 2008, 488 p.
10. **Baunsgaard, T., Symansky, S. A.** Automatic fiscal stabilizers. Washington, DC: International Monetary Fund, 2009, 26 p.

11. **Blumkin, T., Ruffle, B. J., Ganun, Y.** Are income and consumption taxes ever really equivalent? Evidence from a real-effort experiment with real goods. *European Economic Review*, 2012, Vol. 56, No. 6, pp. 1200-1219.
12. **Chetty, R., Friedman, J. N., Olsen, T., Pistaferri, L.** Adjustment Costs, Firm Responses, and Micro vs. Macro Labor Supply Elasticities: Evidence from Danish Tax Records. *The Quarterly Journal of Economics*, 2011, Vol. 126, No. 2, pp. 749-804.
13. **Claus, I.** Tax Reform in Open Economies: International and Country Perspectives, Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2010, 240 p.
14. Ettevõtete jaotamata kasumi mittemaksustamise mõju investeeringutele ja majandusarengule. Tartu Ülikool Sotsiaalteaduslike rakendusuringute keskus RAKE, Poliitikauuringute Keskus Praxis, Advokaadibüroo GLIMSTEDT, Tartu-Tallinn, 155 lk.
15. **Gale, W. G., Samwick, A. A.** Effects of Income Tax Changes on Economic Growth. 2014, [http://www.brookings.edu/~media/research/files/papers/2014/09/09%20effects%20income%20tax%20changes%20economic%20growth%20gale%20samwick/09_effects_income_tax_changes_economic_growth_gale_samwick.pdf] 22.01.2015
16. **Giddens, A.** Sociology. Cambridge: Polity Press, 2006, 1000 p.
17. **Goodspeed, T. J.** Tax competition and tax structure in open federal economies: Evidence from OECD countries with implications for the European Union. *European Economic Review*, 2002, Vol. 46, No. 2, pp. 357-374.
18. **Gravelle, J. G., Marples, D. J.** Tax Rates and Economic Growth, 2014 [http://fas.org/sgp/crs/misc/R42111.pdf] 22.01.2015
19. **Hyman, D.** Public Finance. Cengage Learning, 2010, 800 p.
20. **Keane, M. P.** Labor supply and taxes: A survey. *Journal of Economic Literature*, 2011, Vol. 49, No 4, pp. 961-1075.
21. **Keane, M., Rogerson, R.** Micro and macro labor supply elasticities: A reassessment of conventional wisdom. *Journal of Economic Literature*, 2012, Vol. 50, No. 2, pp. 464-476.

22. **Loewi, M. B.** Tariffs, taxes, government and growth. T.B. Caldwell (ed.) Taxation: 21st Century Issues and Challenges, Hauppauge: Nova Publishers, 1-27.
23. **Lora, E., Fajardo, D. J.** Employment and taxes in Latin America: An empirical study of the effects of payroll, corporate income and value-added taxes on labor outcomes IDB Working Paper Series, 2012, No. IDB-WP-334, 67 p.
24. **Mahdavi, S.** The level and composition of tax revenue in developing countries: Evidence from unbalanced panel data. International Review of Economics & Finance, 2008, Vol. 17, No. 4, pp. 607-617.
25. Maksukorralduse seadus. Vastu võetud 20.02.2002, RT I 2002, 26, 150.
26. **McEachern, W. A.** Contemporary Economics. Mason: Cengage Learning, 2012, 768 p.
27. **Mertens, K., Ravn, M. O.** The dynamic effects of personal and corporate income tax changes in the United States. The American Economic Review, 2013, Vol. 103. No. 4, pp. 1212-1247.
28. OECD Tax Policy Studies Tax Policy Reform and Economic Growth. Geneva: OECD Publishing, 2010, 154 p.
29. **Raju, O.** Taxes, Estonian state budget and economic crises. Discussions on Estonian economic policy: Theory and practice of economic policy, 2010, Vol. 18, pp 347-357.
30. **Randjelovic, S.** Effects of Income Tax on Personal Savings: Econometric Evidence from Serbia, Euromod Workin Paper EM 1/132013, 2013, 27 p.
31. **Rittenberg, L.** Principles of Microeconomics, Nyak: Flat World Knowledge, 2009, 542 p.
32. **Robson, M. H.** Taxation and household saving: reflections on the OECD report. Fiscal Studies, 1995, Vol. 16, No. 1, pp. 38-57.
33. **Rogerson, R.** The Impact of Labor Taxes on Labor Supply: An International Perspective. Washington: American Enterprise Insitute, 2010, 128 p.
34. **Rutkowski, J., Walevsky, M.** Taxation and Labor. Gray, C. W., Lane, T., Varoudaki, A. (Eds.) Fiscal Policy and Economic Growth: Lessons for Eastern Europe and Central Asia. Washington: World Bank, 2007, pp. 281-314.

35. **Rõõm, T.** Tootmistegurite maksustamine ja tööpuudus Eestis. Kroon&Majandus, 2003, Nr. 1, lk 34-41.
36. **Salanie, B.** The Economics of Taxation. Cambridge: MIT Press, 2011, 237 p.
37. **Sarapuu, S.** Ettevõtte tulumaksu mõju ettevõtete majandustulemsutele. Tartu: Tartu Ülikool (bakalaureusetöö), 2012, 61 lk.
38. **Shapiro, M. D., Slemrod, J.** Did the 2008 Tax Rebates Stimulate Spending?. American Economic Review, 2009, Vol. 99, No. 2, pp. 374-79.
39. Special feature: trends in personal income tax and employee social security contribution schedules. Geneva: OECD Publishing, 2011, 49 p.
40. **Staehr, K.** Lühiülevaade maksustamise ökonoomikast. – Kroon & Majandus, 2005, Nr. 1, lk. 10-17.
41. **Tammert, P.** Tulumaks. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006, 154 lk.
42. Tax burdens: alternative measures. OECD, Paris: OECD Publications, 2000, 89 p.
43. Taxation and Employment. OECD. OECD Tax Policy Studies, No. 21, Geneva: OECD Publishing, 2011, 170 p.
44. Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway. Eurostat. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014, 436 p.
45. **Taylor, J.** Principles of Economics. Mason: Cengage Learning, 2009, 500 p.
46. The role and impact of labour taxation policies. Brussels: European Commission, 2011, 262 p.
47. **Trasberg, V.** Estonian Tax Structure. Discussions on Estonian Economic Policy, 2014, Vol. 22, pp. 152-171.
48. **Trasberg, V.** Personal Income Tax in Estonia—Who's Burden?. Discussions on Estonian Economic Policy, 2011, Vol. 2, pp. 206-219.
49. Tulumaksuseadus. Vastu võetud 15.12.1999, RT I 1999, 101, 903.
50. **Turley, G.** Transition, Taxation and the State. Aldershot: Ashgate Publishing, Ltd., 2006, 177 p.
51. **Võrk, A., Kaarna, K.** Eesti maksukoormuse areng: jaotus, mõjud ja tulevikuvalikud. Tallinn: Poliitikauuringute Keskus PRAXIS, 2010, 8 lk.

52. **Wołowiec, T., Skica, T., Gercheva, G.** Income taxes, public fiscal policy and economic growth Financial Internet Quarterly „e-Finanse” 2014, vol. 10/nr 3, pp. 52-64.

LISAD

Lisa 1. Maksukoormus Euroopa Liidu riikides 2003-2012, % SKP-s

Riik	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Belgia	34,0	34,2	34,5	34,3	34,2	34,3	32,0	32,6	33,1	33,1
Bulgaaria	19,0	17,5	14,7	15,3	22,8	18,9	19,0	18,2	17,6	17,3
Tšehhi	25,6	25,1	24,6	24,6	24,8	22,9	21,3	20,2	20,5	20,3
Taani	58,2	56,2	55,9	57,8	58,6	58,4	58,9	56,0	55,8	56,0
Saksamaa	25,9	25,9	26,7	28,5	29,3	29,6	27,7	27,2	28,1	29,0
Eesti	26,0	25,8	22,8	23,1	23,5	24,7	21,1	19,9	20,1	20,8
Iirimaa	37,7	38,1	36,9	38,0	37,8	35,8	34,3	33,9	38,5	40,4
Kreeka	21,7	22,5	23,5	22,5	22,2	21,9	22,9	20,6	20,1	22,4
Hispaania	27,7	28,1	28,9	30,3	33,2	30,2	29,7	28,0	28,6	29,5
Prantsusmaa	22,5	22,6	22,8	23,5	23,2	23,6	20,2	21,3	22,1	22,8
Horvaatia	14,9	15,3	15,8	17,5	18,7	18,3	18,6	16,5	16,7	15,9
Itaalia	31,2	31,4	31,8	33,1	34,0	34,4	32,8	32,9	32,5	33,0
Küpros	27,6	22,1	24,6	28,2	32,4	31,3	29,7	28,9	31,2	29,5
Läti	25,7	26,7	26,2	26,9	28,9	32,0	25,9	25,9	25,3	26,0
Leedu	27,4	29,5	30,3	31,4	29,8	29,9	19,5	16,0	15,5	17,5
Luxembourg	35,6	32,5	33,5	34,1	34,0	35,2	34,3	35,5	34,7	34,5
Ungari	24,4	23,0	23,2	24,3	24,9	25,5	24,1	20,4	16,6	17,0
Malta	32,7	31,1	30,5	32,5	35,1	34,9	36,5	35,8	35,5	37,4
Holland	25,0	24,2	26,7	26,6	27,6	26,8	27,5	27,3	26,3	24,7
Austria	28,8	28,5	27,8	28,4	29,4	30,1	27,4	27,6	28,2	28,6
Poola	18,6	18,7	19,5	20,7	23,0	23,6	21,7	20,4	20,1	20,6
Portugal	23,3	23,7	22,6	23,0	25,3	25,9	24,9	24,1	26,0	24,9
Rumeenia	20,3	22,0	17,9	19,5	21,5	22,2	22,7	20,7	20,4	20,4
Sloveenia	19,8	20,6	21,6	22,9	23,2	22,4	20,5	20,0	19,7	18,7
Slovakkia	20,3	18,0	17,8	19,4	19,7	21,2	18,0	17,7	18,0	18,6
Soome	38,6	38,5	38,1	38,0	39,2	39,1	35,8	35,7	35,6	34,3
Rootsi	40,8	42,1	43,6	44,6	43,9	41,8	41,0	41,2	40,7	40,1
Suurbritannia	34,8	34,9	36,5	37,7	37,6	36,7	36,0	35,1	34,7	33,5

Allikas: Eurostati andmebaas

Lisa 2. Füüsilise isiku tulumaksu piirmäärad EL riikides 2004-2013, %

Riik	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Belgia	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7
Bulgaaria	29	24	24	24	10	10	10	10	10	10
Tšehhi	32	32	32	32	15	15	15	15	15	22
Taani	62,3	62,3	62,3	62,3	62,3	62,3	55,4	55,4	55,4	55,6
Saksamaa	47,5	44,3	44,3	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5
Eesti	26	24	23	22	21	21	21	21	21	21
Iirimaa	42	42	42	41	41	41	41	41	41	41
Kreeka	40	40	40	40	40	40	49	49	49	46
Hispaania	45	45	45	43	43	43	43	45	52	52
Prantsusmaa	53,4	53,5	45,8	45,8	45,8	45,8	45,8	46,7	46,8	50,2
Itaalia	46,1	46,1	46,1	44,1	44,1	44,1	45,2	47,3	47,3	47,3
Küpros	30	30	30	30	30	30	30	30	38,5	38,5
Läti	25	25	25	25	25	23	26	25	25	24
Leedu	33	33	27	27	24	15	15	15	15	15
Luxembourg	39	39	39	39	39	39	39	42,1	41,3	43,6
Ungari	38	38	36	40	40	40	40,6	20,3	20,3	26
Malta	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
Holland	52	52	52	52	52	52	52	52	52	52
Austria	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
Poola	40	40	40	40	40	32	32	32	32	32
Portugal	40	40	42	42	42	42	45,9	50	49	53
Rumeenia	40	16	16	16	16	16	16	16	16	16
Sloveenia	50	50	50	41	41	41	41	41	41	50
Slovakkia	19	19	19	19	19	19	19	19	19	25
Soome	52,1	51	50,9	50,5	50,1	49,1	49	49,2	49	51,1
Rootsi	56,5	56,6	56,6	56,6	56,4	56,5	56,6	56,6	56,6	56,6
Suurbritannia	40	40	40	40	40	40	50	50	50	45
EL-27	41,3	40,0	39,4	39,2	37,9	37,2	37,9	37,6	38,1	38,9

Märkus: Kaldkirjaga on tähistatud proportsionaalset füüsilise isiku tulumaksu

Allikas: Taxation ... (2014: 37)

Lisa 3. Füüsilise isiku tulumaksukoormus EL riikides 2003-2012, % SKP-st

Riik	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Belgia	13,1	12,9	12,9	12,4	12,2	12,6	12,2	12,4	12,6	12,7
Bulgaaria	3,2	3,1	2,7	2,6	3,2	2,9	3,0	3,0	2,9	2,9
Tšehhi	4,7	4,7	4,4	4,2	4,3	3,7	3,6	3,5	3,7	3,8
Taani	25,6	24,9	24,9	24,9	25,4	25,1	26,4	24,3	24,3	24,5
Saksamaa			8,0	8,2	8,6	9,0	9,1	8,3	8,4	8,8
Eesti	6,5	6,3	5,6	5,6	5,8	6,2	5,6	5,4	5,2	5,3
Iirimaa	7,7	8,3	8,3	8,8	8,8	8,2	7,8	7,5	9,1	9,7
Kreeka	4,3	4,4	4,7	4,6	4,8	4,8	5,0	4,4	4,8	7,0
Hispaania	6,4	6,5	6,7	7,2	7,8	7,3	7,1	7,4	7,6	7,7
Prantsusmaa	8,0	7,9	8,1	7,9	7,6	7,8	7,6	7,6	7,8	8,5
Horvaatia	3,7	3,7	3,5	3,6	3,9	3,9	3,9	3,5	3,5	3,7
Itaalia	10,5	10,4	10,4	10,9	11,3	11,7	11,7	11,7	11,5	12,2
Küpros	4,5	3,5	3,9	4,6	6,2	5,0	4,0	4,1	4,2	4,0
Läti	5,8	6,0	5,7	6,1	6,1	6,4	5,4	6,1	5,6	5,7
Leedu	6,5	6,8	6,8	6,8	6,6	6,5	4,1	3,6	3,5	3,5
Luxembourg	6,5	6,7	7,1	7,5	7,1	8,1	8,2	8,0	8,5	8,6
Ungari	7,1	6,6	6,6	6,8	7,3	7,7	7,4	6,5	4,9	5,4
Malta	6,2	6,6	6,6	6,9	6,1	5,9	6,6	6,1	6,3	6,7
Holland	6,5	6,0	6,6	6,9	7,4	7,2	8,6	8,5	8,1	7,7
Austria	10,4	10,1	9,5	9,6	9,8	10,4	9,9	9,8	9,8	10,1
Poola	4,2	3,6	3,9	4,6	5,2	5,3	4,6	4,5	4,5	4,6
Portugal	5,2	5,0	5,1	5,3	5,5	5,6	5,7	5,6	6,1	5,9
Rumeenia	2,8	2,9	2,3	2,8	3,3	3,4	3,5	3,3	3,3	3,5
Sloveenia	5,7	5,7	5,5	5,7	5,5	5,8	5,8	5,7	5,7	5,8
Slovakkia	3,2	2,7	2,6	2,5	2,6	2,7	2,4	2,3	2,5	2,6
Soome	13,7	13,3	13,5	13,3	13,0	13,2	13,4	12,6	12,8	13,0
Rootsi	17,5	17,5	17,9	18,1	17,2	16,6	16,4	15,5	15,0	15,2
Suurbritannia	9,8	9,9	10,2	10,3	10,6	10,6	10,3	9,9	9,9	9,7

Allikas: Eurostati andmebaas

Lisa 4. Füüsilise isiku osakaal maksutuludest EL riikides 2003-2012, %

Riik	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Belgia	27,9	27,4	27,4	26,6	26,4	27,0	26,6	26,8	26,9	26,5
Bulgaaria	10,3	9,5	8,6	8,5	9,6	9,0	10,3	10,9	10,6	10,5
Tšehhi	13,2	13,1	12,3	11,9	12,0	10,7	10,8	10,4	10,7	10,9
Taani	52,2	49,8	48,2	49,3	51,0	51,6	54,2	50,2	50,0	49,9
Saksamaa	0,0	0,0	20,2	20,5	21,5	22,4	22,3	21,1	21,1	21,8
Eesti	21,1	20,6	18,2	18,2	18,4	19,4	15,8	15,8	16,0	16,2
Iirimaa	25,5	26,3	25,9	26,3	26,8	26,5	26,3	25,4	30,7	32,1
Kreeka	12,6	13,2	13,7	13,8	14,0	14,0	15,2	13,0	13,8	19,1
Hispaania	18,4	18,3	18,3	19,1	20,5	21,6	22,5	22,3	23,1	22,9
Prantsusmaa	17,8	17,5	17,8	17,2	16,8	17,3	17,2	17,1	17,1	18,1
Horvaatia	9,9	10,1	9,6	9,7	10,4	10,5	10,7	9,6	9,9	10,3
Itaalia	25,4	25,6	25,8	26,0	26,3	27,2	27,0	27,3	26,9	27,5
Küpros	14,0	10,6	11,1	12,8	15,5	13,0	11,3	11,5	11,9	11,3
Läti	20,1	20,8	19,4	19,8	19,8	21,5	20,0	22,3	20,2	20,3
Leedu	22,6	23,3	23,1	22,4	21,6	20,9	13,3	12,5	12,6	12,7
Luxembourg	16,7	17,5	18,4	20,4	19,5	21,1	20,1	20,5	21,7	21,3
Ungari	18,6	17,5	17,6	18,2	18,0	19,1	18,4	17,0	13,1	13,7
Malta	19,5	20,1	19,2	20,0	17,3	17,2	19,0	18,4	18,5	19,3
Holland	16,9	15,6	17,1	17,3	18,7	18,0	22,1	21,5	20,7	19,4
Austria	23,0	22,6	21,8	22,3	22,7	23,5	22,4	22,4	22,3	22,5
Poola	13,0	11,4	11,9	13,6	14,9	15,5	14,5	14,2	13,9	14,2
Portugal	15,0	14,8	14,6	14,9	15,3	15,6	16,5	16,1	16,9	16,9
Rumeenia	10,0	10,5	8,1	9,6	11,1	11,8	12,6	12,0	11,6	12,3
Sloveenia	14,9	14,8	14,1	14,8	14,5	15,5	15,5	15,0	15,2	15,3
Slovakkia	9,7	8,5	8,3	8,5	8,8	9,2	8,3	8,1	8,7	9,1
Soome	30,9	30,5	30,6	30,3	30,2	30,7	31,2	29,6	29,2	29,3
Rootsi	36,2	36,1	36,3	37,2	36,0	35,4	34,8	33,8	33,3	34,1
Suurbritannia	27,3	27,2	27,6	27,3	28,5	27,4	28,5	26,9	26,4	26,0

Allikas: autori arvutused Eurostati andmebaasi andmetel

Lisa 5. SKP elaniku kohta EL riikides 2003-2012, eurodes

Riik	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Belgia	26100	26900	27600	28600	29700	29700	28400	30300	31200	31700
Bulgaaria	7100	7700	8300	9100	10400	11200	10600	11000	11500	11900
Tšehhi	16500	17600	18600	19800	21600	21100	20200	20600	21600	21800
Taani	26400	27900	28500	30300	31400	31900	29800	31900	32700	33100
Saksamaa	24700	25800	26900	28200	29800	30000	27900	30200	31800	32500
Eesti	11100	12300	13800	15700	17700	17600	15200	16100	17800	18800
Iirimaa	30200	32000	33700	35600	37900	34100	31200	32700	33900	34300
Kreeka	19900	21100	21000	22800	23500	24100	22900	22100	20100	19600
Hispaania	21400	22300	23300	25100	26600	26300	24700	24700	24700	24900
Prantsusmaa	23700	24500	25400	26300	27600	27500	26200	27400	28200	28400
Horvaatia	11900	12700	13400	14300	15800	16400	15000	14900	15500	16000
Itaalia	24000	24200	24700	25900	27200	27300	25500	26300	26800	26700
Küpros	20100	21500	22900	24200	25800	27200	25600	25900	24900	24700
Läti	9600	10600	11800	13500	15400	15600	12900	13500	14700	16000
Leedu	:	11200	12300	13600	15600	16200	13800	15300	17000	18300
Luxembourg	51100	54800	56100	62700	65600	66100	60100	64200	68900	69800
Ungari	13100	13800	14400	15100	15600	16200	15600	16400	17000	17100
Malta	17600	18000	18800	19200	20200	20900	20500	21800	21900	22500
Holland	28400	29600	30900	32900	35200	35900	33400	34200	35000	35000
Austria	27200	28500	29000	30600	31800	32100	30600	31900	33200	34200
Poola	10200	11000	11600	12300	13700	14100	14400	15600	16600	17400
Portugal	16700	17100	18500	19400	20500	20400	19700	20600	20300	20200
Rumeenia	6600	7500	8000	9300	10700	12500	11900	12600	13300	14000
Sloveenia	17700	19100	20000	21000	22500	23100	20700	21000	21500	21600
Slovakkia	11700	12600	13800	15300	17300	18500	17300	18500	18900	19600
Soome	24300	26200	26800	28100	30400	31000	28200	29200	30400	30600
Rootsi	27000	28800	28700	30600	32900	32700	29800	31800	33000	33400
Suurbritannia	26300	27900	28900	30000	30400	29500	27300	27400	27600	28400

Allikas: Eurostati andmebaas

SUMMARY

THE FISCAL ROLE OF INCOME TAXATION IN EUROPEAN UNION MEMBER STATES

Maria Růženkova

Taxes are main income source of public expenditure both at the national and local level in EU member states. There are several possibilities for taxation: income, consumption and property taxes. Income tax is an option to tax labor and capital income. The level of income taxation differs across EU countries. These differences are important to due completion for labor and capital between countries as they have an impact on labor and capital flows. Low income tax rates can be seen as a possibility to attract labor and capital, thus they can be regarded as a possibility for achieving competitive advantage. That kind of competition explains why income tax rates in several EU member states have been reduced recently. Still, there exist remarkable differences between member states in income taxation. It is possible that these differences are related to differences in economic development.

Due to these reasons it is important to study what kind of changes have occurred in income taxation in EU countries. In addition, it is a question how income tax share and its changes are related to country's level of economic development.

The aim of the thesis is to study the fiscal role of personal income tax in EU member states during the recent decade. The following tasks were set for achieving that aim.

- point out the theoretical basis for income taxation;
- point out the properties and economic impact of income tax;
- provide an overview of the changes in income taxation in EU member states;
- analyze the relationship between income tax share and GDP per capita.

In the theoretical part of the thesis, it was pointed out that income tax is a direct tax, which is used both for taxation of persons and firms. Income tax can be proportional or progressive. In case of proportional income tax the marginal tax rate is independent of income. In case of progressive income tax, the marginal tax rate increases, when income increases. Income tax has both fiscal and regulatory function. According to the fiscal function, income tax is used for collecting funds for public budget. According to the regulatory function income tax is used for making changes in resource allocation, redistribution of income or stabilization of economy.

Income tax has an impact on labour and capital markets and economic growth. Income tax affects labour supply more than demand although its effect on labour supply depend on persons gender, age and alternative income sources. Personal income tax has a greater impact on saving than investment. However, economic theory and previous empirical research have not reached consensus about the effects of income taxation on saving. Income tax has negative effects on economic growth, but corporate income tax affects it more. In short run, income tax rates are related to unemployment rate.

The previous research has pointed out that the fiscal role of income taxation is greater in high income countries as the income tax share in tax structure is higher in these countries. This result can be explained by highly developed countries' higher ability to collect income tax. In addition income tax rates are related to the country's dependence from international competition for labour and capital.

The empirical results of the thesis pointed out that the average general tax burden in EU is about 40% of GDP and there have been little change in it during the last years. Tax burden is higher in EU15 than in new member states. The higher tax burden is in Denmark, Belgium and France and the lowest tax burden is in Bulgaria, Lithuania and Latvia.

Most of the EU member states have progressive income tax, only in six countries proportional income tax is used. All these countries belong to new member states. Countries, which apply proportional income tax, have low marginal tax rates. This explains big differences in marginal tax rates across countries. During the last years the

marginal tax rates have decreased at the EU level, which means that income taxation has become more proportional.

The personal income tax burden is highest in Denmark, Sweden and Finland. It is the lowest in Slovakia, Bulgaria and Romania. Income tax burden is higher in EU15 countries compared to new member states. Income tax burden is highest in Scandinavian countries. Income tax burden has not changed much as the EU average from 2003 to 2012. At the same time, it has increased in EU15 countries and decreased in new member states. It has led to increasing differences in income tax burden between these two groups of countries. This result can be explained by new member states following the EU Commission's recommendations to replace income taxation with consumption taxation.

The personal income tax share is highest in Denmark, Norway and Ireland. It is lowest in Slovakia, Croatia and Bulgaria. Differences between EU15 and new member states are similar to differences in case of income tax share. At the aggregate level personal income tax share has not changed much, but it has increased in EU15 countries and decreased in new member states.

The results of the correlation analysis show that when all member states are pooled together then income tax share and income tax burden are positively related to GDP per capita. According to this result it may be argued that the fiscal role of income tax is higher in countries with higher income, but when EU15 and new member states are analysed separately, different conclusions can be drawn. It comes out that differences in fiscal role of income tax come from differences between EU15 and new member, but not from differences in GDP per capita levels.

This leads to a conclusion that the fiscal role of income tax is bigger in EU15 countries than in new member states. As the income tax share is lower in new member states, it means that new member states rely more on other taxes in financing the public expenditures.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Maria Rõženkova,

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose
TULUMAKSUDE FISKAALNE ROLL EUROOPA LIIDU RIIKIDES,

mille juhendaja on Viktor Trasberg,

- 1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
- 1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, **26.05.2015**